

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

CONCURSO NACIONAL DE ENSAYO 2016.

Protección y Defensa de los Derechos del Contribuyente del Orden Federal.

**“ACUERDOS CONCLUSIVOS ANTE LA PRODECON,
MUCHO QUE GANAR Y NADA QUE PERDER”.**

Por: “El Mago Jurídico”.

SUMARIO

1. Introducción.	1
2. La PRODECON y la tríada de productos legislativos que le dan origen, funcionalidad y complemento.	2
3. Los Acuerdos Conclusivos.	7
3.1. Origen, concepto y naturaleza del procedimiento para su adopción.	7
3.2. Finalidades de los acuerdos conclusivos.	10
3.3. La importante labor de la PRODECON en los acuerdos conclusivos.	13
3.4. Alcances de los acuerdos conclusivos y de los hechos y omisiones sobre los que versan.	20
3.5. Efecto legal de lo manifestado y alegado por las partes en el procedimiento, cuando no se alcanza el consenso para la suscripción del acuerdo conclusivo.	21
4. Impacto público de los acuerdos conclusivos.	21
5. Conclusiones.	27
6. Bibliografía.	30

“ACUERDOS CONCLUSIVOS ANTE LA PRODECON, MUCHO QUE GANAR Y NADA QUE PERDER”.

1. Introducción.

El objetivo del presente ensayo, es demostrar que no existe panorama alguno en el que la situación fiscal de un contribuyente que está siendo sujeto a una auditoría, se vea afectada o empeorada luego de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante PRODECON).

Para ello, nos permitiremos iniciar contando de manera muy breve la historia de la PRODECON y explicando cómo fue que abrió sus puertas al público después de casi diez años de azarosos procesos legislativos.

Lo anterior nos llevará a realizar un amplio análisis de la figura de los acuerdos conclusivos; **de la importante labor que desempeña la PRODECON como intermediario**, facilitador y testigo en el procedimiento para su adopción y; del impacto público que está teniendo tan importante figura en nuestro país.

Al concluir la lectura de este trabajo, se confirmará que una de las estrategias más inteligentes que un contribuyente sujeto a una auditoría fiscal podrá llevar a cabo, es la de solicitar ante la PRODECON la adopción de un acuerdo conclusivo ya que invariablemente tendrá mucho que ganar y nada que perder.

2. La PRODECON y la tríada de productos legislativos que le dan origen, funcionalidad y complemento.

Nuestro Sistema Tributario Mexicano se caracterizó durante mucho tiempo por contar con una Administración Tributaria coactiva en oposición a cooperativa, que basaba sus estrategias de recaudación en el ejercicio de sus facultades de comprobación y de sanción y, en la que prevalecían las ideas de “vencer antes que convencer”, así como de hostilidad fiscal “nosotros contra ustedes” para con los causantes de los impuestos.

Lo anterior evidentemente desalentó a los gobernados para contribuir con los gastos públicos y generó entre aquéllos y la Administración Tributaria, una relación de desconfianza y distanciamiento, la cual se deterioró por los problemas propios del sistema tributario, tales como la complejidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el excesivo formalismo en la aplicación de las leyes, el abuso de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus atribuciones, las violaciones a los derechos humanos de los contribuyentes, entre otros.

Es el caso que la problemática anterior nunca ocupó un lugar tan prioritario en las agendas políticas de nuestros gobernantes como lo ha hecho en los últimos años, en los que el Estado Mexicano, preocupado por construir una relación de confianza y colaboración con sus gobernados, así como por promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, ha llevado a cabo importantes acciones para alcanzar tales fines.

Dichas acciones se han enfocado principalmente en el combate a la corrupción a través de la transparencia, la rendición de cuentas y el fomento a la participación ciudadana; el combate a la evasión y elusión fiscal; el combate a la informalidad; la simplificación e informatización del sistema hacendario; la mejora de los servicios de atención y orientación presenciales, telefónicos y a través de internet de la administración tributaria; la promoción de valores cívicos y de una nueva cultura contributiva, etc.

Entre las referidas acciones, destaca una tríada¹ de productos legislativos tendientes a reforzar los derechos y las garantías de los causantes de los impuestos como contrapartida natural a su obligación constitucional de contribuir con los gastos públicos: i) La adición de la figura de la PRODECON en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación; ii) La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y; iii) La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

La figura de la PRODECON, fue adicionada en el artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, a través del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004.

¹De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, la palabra “tríada” significa: “Conjunto de tres cosas o seres estrecha o especialmente vinculados entre sí”. Recuperado de www.rae.es.

El objetivo perseguido con la adición anterior, fue el de contar con un órgano que, por su estructura y atribuciones, constituyera un medio verdaderamente eficaz para dotar a los contribuyentes de una mayor seguridad jurídica y evitar la discrecionalidad de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades.

Sin embargo, los alcances, funciones y organización de la PRODECON serían definidos por su Ley Orgánica, la cual tuvo que atravesar por un largo proceso legislativo e incluso por un análisis de constitucionalidad, para finalmente ser publicada con sus últimas reformas en el Diario Oficial de la Federación el día 7 de septiembre de 2009.

Posteriormente, el 28 de abril de 2011, el Senado de la República eligió, de entre la terna de candidatos propuesta por el Titular del Poder Ejecutivo Federal para ocupar el cargo de Procurador de la Defensa del Contribuyente, a la Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, quien rindió protesta de ley en esa misma fecha, por lo que, de conformidad con las disposiciones transitorias de su Ley Orgánica, la Procuraduría inició operaciones el día 1º de septiembre de 2011.

Cabe destacar que el día 30 de abril de 2015, la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, fue ratificada por el Senado de la República para continuar al frente de la Procuraduría por un segundo período, el cual concluirá en abril de 2019.

Ahora bien, paralelamente al proceso legislativo que dio origen a la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se discutía en el H. Congreso de la Unión, la iniciativa de “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria”, presentada ante la Cámara de Diputados el día 3 de diciembre de 2003, por la entonces Diputada Lic. Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, del Grupo Parlamentario del Partido de la Revolución Democrática, de la LVIII Legislatura.

La función de la citada ley era la de complementar, así como dar un mayor contenido y eficacia a la PRODECON, regulando los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.

Su exposición de motivos partió del hecho de que la mayoría de los habitantes en México ha carecido de una cultura tributaria y de que sucesivas reformas adoptadas por las Legislaturas Federales se han encaminado tan sólo en dotar de mayores facultades de revisión y comprobación a las autoridades fiscales, así como en sancionar a los contribuyentes, lo cual era una solución simplista e ineficaz para los problemas de los que adolecía nuestro sistema tributario mexicano.

En ese sentido, la iniciativa proponía fomentar la formalidad mediante el fortalecimiento y respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes; la difusión de una nueva cultura contributiva y; la implementación de innovadoras medidas de amnistía fiscal, entre las que destacaba la de garantizar a los contribuyentes inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y que son objeto de auditorías por parte de la autoridad fiscal, la

posibilidad de regularizarse de manera definitiva, mediante un acuerdo previo con la autoridad fiscal que los autorice para corregir su situación sin entorpecer ni descapitalizar su actividad productiva.

De esa manera, la iniciativa de “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una nueva Cultura Tributaria” proponía en su artículo 3º, fracción XIII, como derecho general de los contribuyentes, el de suspender el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, mediante la adopción de acuerdos previos de valoración y liquidación de las obligaciones tributarias a revisar, previendo a su vez, en sus artículos dieciséis a diecinueve, un procedimiento para promover la regularización de los contribuyentes a través de dicho medio.

Sin embargo, al discutir dicha iniciativa de Ley, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados de la LIX Legislatura, entre otras consideraciones, propuso cambiar el nombre de la Ley para dejarlo como “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente” y, desestimó el derecho general precisado en el párrafo anterior, a partir de considerar en esencia, que el mismo equivalía a trastocar los plazos de caducidad previstos en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y, de Estudios Legislativos, de la Cámara de Senadores de la LIX Legislatura, aprobaron en sus términos el proyecto de Decreto por el que se expide la “Ley Federal de los Derechos del Contribuyente”, enviado por la Cámara de Diputados, para finalmente ser publicado en el

Diario Oficial de la Federación el día 23 de junio de 2005, previa sanción del Poder Ejecutivo Federal.

Hasta lo aquí expuesto, se ha dado al lector un atisbo del contexto en el que nace la PRODECON, asimismo, se ha hecho mención a la tríada de productos legislativos que dan origen, funcionalidad y complemento a tan importante institución y, que le permiten erigirse como un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, a cargo de la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia administrativa y fiscal, con las atribuciones sustantivas señaladas en su Ley Orgánica.

3. Los Acuerdos Conclusivos.

3.1. Origen, concepto y naturaleza del procedimiento para su adopción.

Ante la necesidad de encontrar un mecanismo que ofreciera todas las posibilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como que redujera la judicialización de las controversias surgidas durante los procedimientos de fiscalización; el espíritu de la figura de los “acuerdos previos de valoración y liquidación de las obligaciones tributarias a revisar” que se proponía en el artículo 3º, fracción XIII, de la iniciativa de “Ley Federal

de los Derechos del Contribuyente y por una nueva Cultura Tributaria” fue retomado y perfeccionado² para dar lugar a la figura de los acuerdos conclusivos.

Los acuerdos conclusivos pueden ser definidos como un medio alternativo inédito de solución de controversias que se establece entre autoridades revisoras y contribuyentes sujetos a cualquiera de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III o IX (revisiones de gabinete, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas) del Código Fiscal de la Federación y, en el artículo 155 de la Ley Aduanera (procedimiento administrativo en materia aduanera derivado de visita domiciliaria); con la participación institucional de la PRODECON, organismo altamente especializado en materia fiscal, encargado de constatar que el procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, que dichos acuerdos no sean contrarios a las disposiciones legales, esencialmente a aquellas que se refieren a los derechos humanos de los contribuyentes.

² Como resultado de un esfuerzo conjunto y sin parangón por parte del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, así como de la propia Procuradora de la Defensa del Contribuyente, se confeccionó el proyecto del Capítulo II, del Título III, denominado “De los Acuerdos Conclusivos” que comprende los artículos 69-C al 69-H, del Código Fiscal de la Federación, mismo que fue presentado por el Presidente de la República, el Lic. Enrique Peña Nieto al H. Congreso de la Unión a través de la iniciativa con proyecto de “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”, proyecto que en la parte atinente a los acuerdos conclusivos fue discutido y aprobado con ligeros cambios para finalmente ser publicado a través del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación”, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 9 de diciembre de 2013, en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

Dichos acuerdos conclusivos son alcanzados a través de un procedimiento no adversarial, es decir, que no constituye un litigio judicial o un litigio administrativo, sino que se trata de un medio para solucionar conflictos de intereses, de carácter autocompositivo y bilateral, en donde únicamente interviene la buena fe y la auténtica voluntad de las partes, autoridad revisora y contribuyente auditado, para alcanzar una solución consensuada y anticipada a los diferendos surgidos durante el procedimiento de fiscalización de que se trate, sin que de ninguna manera dicha solución sea impuesta por la PRODECON o por un tercero ajeno a la controversia, como ocurre en los medios heterocompositivos de solución de conflictos de intereses.

En efecto, se trata de un procedimiento al que le son aplicables los principios de “libertad contractual” y “pacta sunt servanda” (los pactos deben ser cumplidos), en el que ambas partes en conflicto, bajo la idea de “ganar-ganar”, renuncian parcialmente a sus pretensiones y se hacen recíprocas concesiones, a fin de encontrar una solución anticipada y consensuada a las desavenencias que surjan durante el desarrollo de las facultades de comprobación, siendo la buena fe y la voluntad autónomamente expresada de la autoridad revisora y del contribuyente auditado, la ley suprema en los acuerdos conclusivos, con la única limitante de que éstos no sean contrarios a las disposiciones legales, destacadamente a aquellas que se refieren a los derechos humanos de los contribuyentes.

3.2. Finalidades de los acuerdos conclusivos.

Los acuerdos conclusivos pueden servir para una o para ambas de las finalidades que en seguida se enumeran, siempre y cuando los contribuyentes soliciten voluntariamente su adopción ante la PRODECON, previamente a que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas dentro del procedimiento de comprobación de que se trate:

i. La primera finalidad de los acuerdos conclusivos es que autoridad revisora y contribuyente auditado, dialoguen y transijan a fin de encontrar una solución consensuada y anticipada a los diferendos surgidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación, caso en el cual, los contribuyentes auditados deben manifestar su desacuerdo con algunos o todos los hechos u omisiones que se asienten o consignen por las autoridades revisoras, en cualquiera de las actuaciones de los procedimientos de comprobación y, que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales³; así como expresar la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, para lo cual deberán expresar los motivos y fundamentos en los que se sustentan y, podrán adjuntar a su solicitud las pruebas que consideren necesarias, incluso aquellas que no se exhibieron con oportunidad dentro del procedimiento fiscalizador.

³ Los hechos y omisiones que son objeto de los acuerdos conclusivos, son exclusivamente aquellos que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales sustantivas o de fondo (en oposición a adjetivas o formales), es decir, las que se refieren al sujeto, objeto, base gravable, tasa o tarifa de las contribuciones, así como las que fijan las infracciones y sanciones a los contribuyentes.

Por su parte, la autoridad revisora podrá: a) Estar de acuerdo con la propuesta del contribuyente; b) No estar de acuerdo con la propuesta del contribuyente, caso en el cual, deberá señalar los motivos y fundamentos de su disenso o bien; c) Formular una contrapropuesta sobre los términos en los que procedería a la adopción del acuerdo conclusivo.

En cualquiera de los supuestos anteriores, la autoridad revisora también podrá acompañar a su respuesta, la información y documentación que considere relevante sobre la calificación de los hechos u omisiones a los que se refiere la solicitud de adopción del acuerdo conclusivo.

ii. La segunda finalidad perseguida por los acuerdos conclusivos es que los contribuyentes auditados corrijan su situación fiscal en los términos precisados por la autoridad revisora en el procedimiento de comprobación de que se trate, respecto de todos los hechos u omisiones consignados o, solo por algunos de ellos, con el derecho a la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos señalados en los artículos 69-G del Código Fiscal de la Federación y 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, esto es, del cien por ciento de las multas cuando se trate del primer acuerdo conclusivo o; del veinte al treinta por ciento, en subsecuentes acuerdos.

Al respecto, es necesario mencionar que existen casos en los que los contribuyentes suscriben un primer acuerdo conclusivo, sin que se acojan al beneficio de la condonación de sanciones. En estos supuestos, el contribuyente no pierde su derecho a la

condonación por única ocasión del cien por ciento de las multas, ya que ese es un beneficio que solamente se produce cuando efectivamente lo obtiene el contribuyente que suscribe el Acuerdo Conclusivo⁴.

Igualmente, puede darse el caso de que un mismo contribuyente, solicite ante la PRODECON la adopción de dos o más acuerdos conclusivos, respecto de hechos u omisiones consignados en dos o más procedimientos de comprobación, practicados por una o más autoridades revisoras, supuesto en el cual, siempre que exista la voluntad expresa de las partes, los diversos procedimientos podrán ser acumulados en uno solo con el fin de que se emita un solo acuerdo conclusivo y el contribuyente pueda acogerse al beneficio de la condonación del cien por ciento de las sanciones⁵.

Finalmente, es de suma importancia mencionar que los contribuyentes que autocorrigan su situación fiscal a través de la suscripción de un acuerdo conclusivo, lo hacen con transparencia y seguridad jurídica, en primer lugar, debido a que dicha regularización se realiza de manera pactada con la propia autoridad revisora y, en segundo lugar, porque el artículo 69-H del Código Fiscal de la Federación, establece expresamente que en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos ante la PRODECON, no

⁴ Criterio Sustantivo 11/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 30/10/2015 Última modificación 4ta. Sesión Ordinaria 3/06/2016) PRODECON. Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

⁵ Criterio Sustantivo 12/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 10ma. Sesión Ordinaria 30/10/2015 Última modificación 4ta. Sesión Ordinaria 3/06/2016), PRODECON. Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

procederá medio de defensa alguno y, que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que haya versado el conclusivo⁶.

3.3. La importante labor de la PRODECON en los acuerdos conclusivos.

La participación institucional de la PRODECON como intermediario, facilitador y testigo en el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, es de vital importancia, ya que además de dotar de transparencia y seguridad jurídica a dicho procedimiento y de tutelar que el acuerdo alcanzado no contravenga disposiciones legales, destacadamente aquellas que se refieren a los derechos humanos de los contribuyentes, también tiene la importante labor de ser rectora del procedimiento y de hacer todo lo necesario para generar una auténtica tregua o un espacio neutro y propicio, al que las partes en conflicto puedan acudir libre y voluntariamente con el fin de alcanzar un consenso y firmar el acuerdo conclusivo.

En efecto, la primera gran responsabilidad de la PRODECON es la de instrumentar bajo los principios de celeridad, inmediatez y flexibilidad, el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, mismo que se prevé en los artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación, 71 y 72 del Reglamento del citado Código y, en los artículos 96 a 107 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la

⁶ Criterio sustantivo 4/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015), recuperado de www.prodecon.gob.mx.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014.

Como todo procedimiento, el que se sigue para la adopción del acuerdo conclusivo, está compuesto por una serie de actos procedimentales sujetos a condiciones de forma (cómo deben exteriorizarse) y de tiempo (cuándo deben llevarse a cabo), sin embargo, lo que conviene destacar es que gracias al principio de flexibilidad que rige en el mismo, así como a la naturaleza consensual de los acuerdos conclusivos y a la regulación tan exigua que existe sobre la figura, la PRODECON no interpreta ni aplica de manera formalista o rigorista las normas que rigen el citado procedimiento, sino que muy por el contrario, las flexibiliza y adecúa a los requerimientos y necesidades de las partes, con el fin de promover en todo momento la emisión consensuada del acuerdo.

Por lo anterior, es válido decir que en el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo no existen los plazos perentorios, la preclusión de derechos ni las interpretaciones formalistas o rigoristas de la norma y, que la PRODECON podrá actuar en todo momento y de oficio (sin necesidad de requerimiento de parte), en la búsqueda factible del consenso necesario para la suscripción del acuerdo conclusivo.

En ese orden de ideas, a continuación, haremos referencia a algunas de las labores más trascendentales realizadas por la PRODECON durante el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo.

El procedimiento inicia con la solicitud del contribuyente, la cual puede ser presentada ante la PRODECON en cualquier momento, a partir de que se le notifique el inicio de la facultad de comprobación de que se trate y hasta antes de que se le notifique la resolución determinante de contribuciones omitidas, incluso, aun cuando se haya entregado el citatorio para practicar la notificación de la resolución determinante del crédito fiscal⁷.

Recibida la solicitud para la adopción del acuerdo conclusivo, la PRODECON tutelaré que la misma cuente con los requisitos esenciales y de manera inmediata, esto es, dentro de las dos horas siguientes a su recepción, enviaré un correo electrónico a la autoridad revisora, a efecto de hacer de su conocimiento que queda suspendida cualquier actuación que pudiera llevarse a cabo dentro del procedimiento de comprobación, incluso y de manera especial, la notificación de la resolución determinante de contribuciones omitidas⁸.

Ciertamente y a fin de crear un espacio neutro y propicio para la negociación entre las partes, el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A primer párrafo, 48 fracción VI⁹, 50 primer párrafo, 53-B

⁷ Criterio Normativo 4/2014/CTN/CN (Aprobado 4ta. Sesión ordinaria 25/04/2014. Última modificación 1ra. Sesión ordinaria 23/01/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

⁸ Criterio Normativo 3/2015/CTN/CN (Aprobado 6ta. Sesión ordinaria 26/06/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

⁹ Criterio sustantivo 5/2015/CTN/CS-SG, PRODECON (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

y 67 antepenúltimo párrafo¹⁰ del Código Fiscal de la Federación y, 155 de la Ley Aduanera (Regla 6.2.3. de las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2016), a partir de que el contribuyente presenta ante la PRODECON su solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifica a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento.

Es importante señalar que no existe disposición legal, reglamentaria o normativa alguna que señale que el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, suspende los plazos de cuatro meses previstos en los artículos 133-A, fracción I, inciso a), segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación y 52, segundo párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, con los que cuenta la autoridad fiscal para reponer el procedimiento y dictar una nueva resolución crediticia, en acato a una resolución en la que se revocó o se declaró la nulidad de una resolución determinante de contribuciones, por omisión en los requisitos formales o vicios del procedimiento y, para el efecto de reponer el procedimiento o emitir una nueva resolución.

No obstante lo anterior, si las partes atienden al verdadero espíritu de los acuerdos conclusivos y, lejos de asumir posturas egoístas con el fin de alcanzar el máximo beneficio a costa del oponente, perciben a la otra parte como un colaborador con el que hay que trabajar conjuntamente a fin de alcanzar una solución que sea mutuamente

¹⁰ Criterio sustantivo 1/2014/CTN/CS-SG, PRODECON (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 28/11/2014-Última modificación 8va. Sesión Ordinaria 21/08/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

provechosa; nada les impedirá, aún sin la suspensión de los plazos de cuatro meses a los que hemos hecho referencia, firmar dentro de dichos plazos, el acuerdo conclusivo.

Ahora bien, una vez que la PRODECON notificó de manera inmediata a la autoridad fiscal la suspensión del procedimiento de comprobación y, cuidó que la solicitud del acuerdo conclusivo formulada por el contribuyente contara con todos los elementos necesarios para hacer factible la suscripción del acuerdo, en seguida, requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos de su negativa o bien; exprese los términos en que procedería a la adopción de dicho acuerdo.

Recibida la respuesta de la autoridad fiscal, la PRODECON contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, siempre en el entendido de que este plazo podrá ampliarse según las necesidades y requerimientos de las partes y, con el fin de promover en todo momento la emisión consensuada del acuerdo.

Asimismo, la PRODECON cuidará que en caso de que la autoridad revisora no acepte la suscripción del acuerdo conclusivo en los términos propuestos por el contribuyente, ésta exprese los motivos y fundamentos de su negativa, esto es, que exponga cuál fue el resultado del análisis y dictaminación cuidadosa e integral de la contabilidad del contribuyente, así como de su documentación comprobatoria y de cualquier otro

documento idóneo para desvirtuar los hechos observados¹¹ y, de no ser así, la Procuraduría procederá a dictaminar en todo caso, en el acuerdo de cierre del procedimiento, la violación grave y evidente de derechos en perjuicio del contribuyente¹².

Por otro lado, en el supuesto de que la autoridad revisora formule una contrapropuesta sobre los términos en los que procedería a firmar el acuerdo conclusivo, la PRODECON cuidará que la autoridad no varíe en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, es decir, que no se incluyan partidas que no fueron observadas en la auditoría o se introduzcan nuevas calificaciones de hechos u omisiones o consideraciones diversas, ya que de lo contrario, la Procuraduría emitirá pronunciamiento en el sentido de que la autoridad revisora no podrá considerar, en la resolución determinante que en su caso emita y notifique al contribuyente, la partida cuya inclusión efectuó en su oficio de contestación, pues de hacerlo, con independencia del acuerdo de violación de derechos que se emita, existirá un motivo de anulación de la liquidación que en su caso llegue a emitir la autoridad¹³.

Es muy importante mencionar que, en la búsqueda factible del consenso necesario para la suscripción del acuerdo conclusivo, la PRODECON ponderará la idoneidad, eficacia y

¹¹ Criterio sustantivo 1/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

¹² Criterio sustantivo 2/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 1ra. Sesión Ordinaria 23/01/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

¹³ Criterio sustantivo 8/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 5ta. Sesión Ordinaria 22/05/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

conveniencia de convocar a una o a varias mesas de trabajo y en su caso, citará directamente a la autoridad fiscal revisora que cuenta con la competencia material para haber ordenado la revisión y en su momento, para determinar las contribuciones omitidas correspondientes, así como al contribuyente auditado, a fin de que ambas partes dialoguen, intercambien posturas y alcancen un acuerdo que resuelva anticipadamente los diferendos surgidos durante el procedimiento de comprobación de que se trate.

Las mesas de trabajo son de suma importancia y utilidad, ya que además de romper con el contacto acartonado y alejado que existe entre la autoridad fiscal revisora y los contribuyentes auditados, así como con el obstáculo o impedimento que la normatividad interna de las autoridades fiscales representa para que éstas reconozcan y corrijan sus errores; también promueven la comunicación directa y el entendimiento entre ambas partes, con base en la conciencia del negocio del contribuyente, en interpretaciones progresivas de las leyes fiscales y en la prevalencia del fondo sobre la forma.

En estas mesas de trabajo y en todo el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, la PRODECON en su carácter de intermediario entre autoridad revisora y contribuyente auditado, podrá delinear los términos para llegar a un mejor acuerdo, cuidando en todo momento su imparcialidad y favoreciendo la cooperación, el respeto mutuo, la buena fe, así como la colaboración entre contribuyente y fisco en beneficio público.

Finalmente, de alcanzarse el acuerdo conclusivo, la PRODECON cuidará que al suscribirse el acuerdo, el contribuyente obtenga el beneficio de la condonación de las multas en los términos y bajo los supuestos señalados en los artículos 69-G del Código Fiscal de la Federación y 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

3.4. Alcances de los acuerdos conclusivos y de los hechos y omisiones sobre los que versan.

Los acuerdos conclusivos dotan de seguridad jurídica a los contribuyentes que los suscriben, debido a que: i) Son definitivos y tienen el carácter de conclusivos en cuanto a los hechos y omisiones sobre los que versan; ii) Solo surten efectos entre las partes; iii) No generan precedentes; iv) No admiten medio de defensa alguno en su contra, salvo el juicio de lesividad previsto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se compruebe que se hayan sustentado en hechos falsos y; v) Tienen el efecto de la cosa juzgada por ser adjudicatorios, es decir, obligatorios para las partes y ejecutables por sí mismos.

Por su parte, los hechos u omisiones sobre los que versan los acuerdos conclusivos: i) Son definitivos; ii) Son incontrovertibles cuando sirven de fundamento a las resoluciones de la autoridad y; iii) De ninguna manera podrán ser desconocidos por las autoridades fiscales.

3.5. Efecto legal de lo manifestado y allegado por las partes en el procedimiento, cuando no se alcanza el consenso para la suscripción del acuerdo conclusivo.

A fin de generar una verdadera tregua o un espacio neutro y propicio al que las partes puedan acudir libre y voluntariamente con el fin de alcanzar un consenso y solucionar anticipadamente los diferendos surgidos durante el procedimiento de fiscalización de que se trate, en caso de que en el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo no se alcance el consenso necesario para la suscripción del acuerdo, las propuestas, ofertas, aceptaciones, reconocimientos, información o documentación novedosos que las partes hubieren realizado durante el procedimiento, carecerán de efecto legal o consecuencia jurídica alguna, para cualquier otro acto, procedimiento o evento futuro, incluida la emisión de la resolución que determine la situación fiscal del contribuyente¹⁴.

4. Impacto público de los acuerdos conclusivos.

Los acuerdos conclusivos incorporan estándares internacionales novedosos, al constituir una iniciativa de “cumplimiento cooperativo” la cual es definida por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) de la siguiente manera:

¹⁴ Criterio sustantivo 6/2015/CTN/CS-SG, PRODECON (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015). Recuperado de www.prodecon.gob.mx.

“Una iniciativa de cumplimiento cooperativo es aquella que surge del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente y, a través de la cual se busca alcanzar mejoras significativas en el nivel de transparencia mutua y consecuentemente, en el nivel de cumplimiento voluntario, teniendo como objetivo el reducir los costos de cumplimiento y/o de administración y en lo posible, prevenir controversias en la relación jurídico-tributaria”¹⁵.

Efectivamente, al ser los acuerdos conclusivos una iniciativa de cumplimiento cooperativo, el impacto público que están generando en nuestro país, es el de construir una relación de confianza, empatía y transparencia entre autoridad revisora y contribuyente auditado, a fin de que ambas partes, bajo la idea de “ganar-ganar”, se hagan recíprocas concesiones y encuentren una solución anticipada y consensuada a las desavenencias que surjan durante el desarrollo de las facultades de comprobación.

Lo anterior es de suma importancia ya que una relación de confianza y cercanía entre administración tributaria y contribuyentes, incentiva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales a cargo de los causantes de las contribuciones.

¹⁵“Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2015. Recuperado de www.ciat.org.

En segundo lugar, el gran impacto que están teniendo los acuerdos conclusivos, es precisamente el de lograr que los contribuyentes, de manera voluntaria, corrijan su situación fiscal y, por consiguiente, reduzcan el costo del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Efectivamente, cada vez son más los contribuyentes que solicitan ante la PRODECON, la adopción del acuerdo conclusivo con el fin de corregir su situación fiscal, ahorrándose el pago del cien por ciento de las multas, cuando se trata del primer acuerdo o, del veinte al treinta por ciento en subsecuentes acuerdos; así como el pago de elevadas cantidades de dinero por concepto de actualizaciones, recargos y honorarios de asesores que hubieran tenido que pagar en caso de haberse ido a juicio y haber obtenido un resultado desfavorable en el mismo.

Prueba de ello, es que tan solo en el año 2015 se instrumentaron 1,798 procedimientos para la adopción de acuerdos conclusivos, de los cuales 610 concluyeron en la suscripción del acuerdo conclusivo en los que se condonó un monto total de 2'290,327 miles de pesos a favor de los contribuyentes, monto que representa un incremento de 2'162,817 miles de pesos comparado con el monto total condonado en el año 2014¹⁶.

¹⁶ Programa Institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Logros 2015. Recuperado de www.procedon.gob.mx.

De esa manera, gracias a la intermediación activa de la PRODECON, los acuerdos conclusivos se han consolidado como un mecanismo transparente y expedito, que dota de plena seguridad jurídica a los contribuyentes, para que éstos ejerzan plenamente su derecho a corregir su situación fiscal, sin correr el riesgo de que la autoridad fiscal les obstaculice injustificadamente el acceso a ese derecho o desconozca los hechos materia de corrección y los revise nuevamente en caso de comprobarse hechos diferentes a los ya revisados.

Otro enorme impacto público que sin duda alguna están generando los acuerdos conclusivos en nuestro país, es el de prevenir la judicialización de las controversias surgidas en la relación jurídico-tributaria, ya que a través de los mismos se resuelven de manera anticipada y consensuada, los diferendos surgidos durante el desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Lo anterior es de vital importancia para nuestro país, ya que de acuerdo al Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016, en dicho ejercicio se asignó al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, un presupuesto por la cantidad de \$2,447´483,112.00/100 M.N. y, al Poder Judicial de la Federación, un presupuesto de \$63,616´316,565.00/100 M.N.

Por otro lado, en lo tocante a la judicialización de asuntos derivados de la relación jurídico-tributaria, en el año 2015, únicamente el 55.2% de las sentencias definitivas notificadas al SAT le fueron favorables¹⁷, mientras que, de enero a junio de 2016, el número de juicios favorables al SAT en sentencia definitiva alcanzó los 6,666, esto es, una tasa de efectividad del 52.8%¹⁸.

Los datos anteriores demuestran que la judicialización de las controversias surgidas de la relación jurídico-tributaria, aumenta la carga de trabajo y la necesidad de recursos públicos de los órganos jurisdiccionales y; ocasiona que ambas partes en disputa, autoridad revisora y contribuyente auditado, pierdan tiempo y dinero ante un resultado adverso en los medios de defensa intentados.

En el citado contexto, las iniciativas de cumplimiento cooperativo, como son los acuerdos conclusivos, al prevenir la judicialización de las controversias surgidas de la relación jurídico-tributaria, reducen la carga de trabajo y, por consiguiente, la necesidad de recursos públicos de los órganos jurisdiccionales, lo que eventualmente y sin lugar a dudas, detonará en una mejor distribución del gasto público, en mejores bienes y servicios para la población y, en un ahorro para los bolsillos de los contribuyentes.

¹⁷ Informe Tributario y de Gestión”, 4to. Trimestre, 2015, SAT, pág. 10. Recuperado de www.sat.gob.mx.

¹⁸Informe Tributario y de Gestión”, Segundo Trimestre, 2016, SAT, p. 8. Recuperado de www.sat.gob.mx.

Otra de las maneras en las que impactan los acuerdos conclusivos, es en la reducción de los costos en la función fiscalizadora y en la recaudación. Esto se debe principalmente a que los contribuyentes pueden solicitar la adopción del acuerdo conclusivo, con el fin de alcanzar un consenso con la autoridad revisora o de corregir su situación fiscal, desde el momento en el que se les notifica el inicio de las facultades de comprobación, con lo cual se concluye anticipadamente el procedimiento fiscalizador, ahorrándose trabajo, tiempo y recursos.

Lo anterior, resulta de trascendental importancia para nuestro país ya que tan solo en el año 2015, el SAT presupuestó la cantidad de 2,959.2 millones de pesos a la función fiscalizadora, obteniendo una recaudación de 140,488.7 millones de pesos, por la realización de 73,062 actos de fiscalización, lo cual equivale a una rentabilidad de la fiscalización de 47.5 pesos cobrados por cada peso invertido¹⁹. Igualmente, en el año 2015, los ingresos tributarios administrados por el SAT, ascendieron a la cantidad de 2 billones 355 mil 045.1 millones de pesos, con un costo de recaudación de 0.65 pesos por cada 100 pesos recaudados²⁰.

Por otra parte, la figura de los acuerdos conclusivos constituye una iniciativa vanguardista acometida por el Estado Mexicano para abordar los problemas de la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS), la cual es acorde con la “Acción 14”

¹⁹“Reporte anual 2015 y retos 2016”, SAT, pág. 13. Recuperado de www.sat.gob.mx.

²⁰“Informe Tributario y de Gestión”, 4to. Trimestre, 2015, SAT, pág. 14. Recuperado de www.sat.gob.mx.

consistente en “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias” establecida en el “Plan de acción contra el BEPS” adoptado por los países de la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económicos (OCDE) y del G-20 y, que tiende a mejorar la transparencia y la seguridad jurídica en los contribuyentes²¹, así como a promover el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias.

Finalmente, los acuerdos conclusivos favorecen el derecho humano de acceso a la justicia de los gobernados, ya que el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos ordena que las leyes deberán prever mecanismos alternativos de solución de controversias.

5. Conclusiones.

A través de los acuerdos conclusivos, autoridades revisoras y contribuyentes auditados podrán solucionar de manera anticipada y consensuada los diferendos surgidos durante un procedimiento de comprobación, para lo cual contarán con una nueva oportunidad para ofrecer pruebas, incluso aquellas que no ofrecieron en el momento oportuno dentro del procedimiento de fiscalización de que se trate. Por su parte, la autoridad revisora tendrá más tiempo para darle una correcta valoración a dichas pruebas.

²¹“Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OCDE, 2014. Recuperado de www.oecd.org.

Igualmente, los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal de manera transparente, con el beneficio de la condonación de sanciones y con la seguridad jurídica de que el acceso a su derecho de autocorregirse no será obstaculizado injustificadamente y, que la autoridad fiscal no podrá desconocer los hechos materia de la corrección, así como tampoco podrá revisarlos nuevamente en caso de comprobarse hechos diferentes a los ya revisados.

La participación institucional de la PRODECON como intermediario, facilitador y testigo en el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo, es fundamental, ya que además de dotar de transparencia y seguridad jurídica a dicho procedimiento y de tutelar que el acuerdo alcanzado no contravenga disposiciones legales, destacadamente aquellas que se refieren a los derechos humanos de los contribuyentes, también tiene la importante labor de ser rectora del procedimiento y de hacer todo lo necesario para generar una auténtica tregua o un espacio neutro y propicio, al que las partes en conflicto puedan acudir libre y voluntariamente con el fin de alcanzar un consenso y firmar el acuerdo conclusivo.

Asimismo, la PRODECON cuidará que la negativa de las autoridades revisoras para firmar el acuerdo conclusivo, se encuentre debidamente fundada y motivada y, que las contrapropuestas formuladas por dichas autoridades, no varíen en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados durante el procedimiento de fiscalización, así como que no se incluyan partidas o consideraciones que no fueron observadas en la auditoría.

Por su parte, los contribuyentes podrán tener certidumbre jurídica respecto de lo pactado en los acuerdos conclusivos, ya que estos, entre otras características, no admiten medio de defensa alguno en su contra, son ejecutables y obligatorios para las partes por sí mismos y los hechos sobre los que versan no podrán ser desconocidos por las autoridades fiscales.

Asimismo, en caso de que no se alcance el acuerdo conclusivo, los contribuyentes podrán tener la seguridad de que todas las manifestaciones, datos, información o documentos novedosos que formularon o allegaron durante el procedimiento, carecerán de efecto legal o consecuencia jurídica alguna, para cualquier otro acto, procedimiento o evento futuro, incluida por supuesto, la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal respectiva.

Los acuerdos conclusivos son por excelencia, una iniciativa de cumplimiento cooperativo que: i) Construye una relación de confianza y transparencia entre la administración tributaria y los contribuyentes auditados; ii) Incentiva el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales; iii) Reduce los costos de cumplimiento y administración y; iv) Previene la judicialización de las controversias en la relación jurídico tributaria.

Por lo anterior y más, una de las estrategias más inteligentes que un contribuyente sujeto a una auditoría podrá implementar, es la de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo ante la PRODECON, ya que invariablemente tendrá mucho que ganar y nada que perder.

6. Bibliografía.

- Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
- Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- Compilaciones de Criterios Sustantivos y Normativos emitidos por la PRODECON, consultados en www.prodecon.gob.mx el 16/08/2016.
- Diccionario de la Lengua Española, Real Academia Española, consultado en www.rae.es, consultado el 15/06/2016.
- *“Informes Tributarios y de Gestión del SAT”*, 4to trimestre 2015 y 2do trimestre 2016 y *“Reporte anual 2015 y retos 2016 del SAT”* consultados www.sat.gob.mx, el 25/08/2016.
- *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE, 2014, consultado en www.oecd.org, el 12/09/2016.
- *Programa Institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Logros 2015*, consultado en www.prodecon.gob.mx, el 11/09/2016.
- *Relación o Cumplimiento Cooperativo Tributario: Su realidad actual en Países Miembros del CIAT de América Latina, Caribe, África y Asia”*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 2015, consultado en www.ciat.org el 15/08/2016.