



UNIVERSIDAD **M**ICHOACANA
DE
SAN **N**ICOLÁS DE **H**IDALGO



Facultad de **C**ontaduría y **C**iencias
Aministrativas

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO

***“IMPORTANCIA DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN
FINANCIERA EN LA SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS POR LA
DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS, A TRAVÉS DE
LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS DE LA PRODECON”***

TESIS

**QUE PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRO EN FISCAL**

PRESENTA:

José Raúl Aguilera Aguilera

Asesor de Tesis:

DR. ZOE TAMAR INFANTE JIMENEZ

Morelia Michoacán,

Octubre de 2017



ÍNDICE

RESUMEN	7
SIGLAS Y ABREVIATURAS	8
CAPÍTULO I.FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN	10
1.1.- DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	10
1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN	22
1.3 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	22
1.4 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN	22
1.5 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN.....	23
1.6 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	24
1.7 HIPOTESIS DE LA INVESTIGACIÓN	24
1.8 OBJETO DE ESTUDIO.....	24
CAPÍTULO II. ACUERDOS CONCLUSIVOS	25
2.1.- ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO NUEVO DERECHO SUBJETIVO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE.....	25
2.2.- LA QUEJA COMO ANTECEDENTE DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.....	28
2.3.- DEFINICIÓN DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	29
2.4.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	30
2.4.1.- Teoría Contractualista	31
2.4.2.- Teoría unilateralista o iuspublicista	33
2.4.3.- Acuerdo procedimental preparatorio	33
2.4.4.- Naturaleza propuesta de los Acuerdos Conclusivos en México	33
2.4.5.- Derecho Comparado	35
2.4.5.1.- Francia (Règlement Alternatif des Différents).....	35
2.4.5.2.- Italia (Accertamento con Adesione)	36
2.4.5.3.- Inglaterra (Settling of Appeals by Agreement).....	37
2.4.5.4.- España (Actas con Acuerdo).....	37



2.4.5.5.- Estados Unidos de América (Alternative Dispute Resolution).....	38
2.4.5.6.- Alemania (Tatsächliche Verständigung).....	38
2.5.- CARACTERÍSTICAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	39
2.5.1.- El procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo. Principio de flexibilidad	39
2.5.2.- El principio de flexibilidad y la solicitud de Acuerdo Conclusivo. Tutoría de PRODECON.....	46
2.6.- FONDO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	53
2.7.- DIFERENCIA DE LA REGULARIZACIÓN DENTRO DEL ACUERDO CONCLUSIVO Y LA AUTOCORRECCIÓN.....	58
2.7.1 Planteamiento general	58
2.7.2.- La corrección fiscal fuera del procedimiento de Acuerdo Conclusivo: autocorrección	63
2.8.- FORMA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	99
2.9.- PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.....	103
2.9.1.- Principios	104
2.9.2.- Solicitud	104
2.9.3.- Trámite.....	105
2.9.4.- Mesas de Trabajo	107
2.9.5.- Análisis Contable	107
2.10.- CONSECUENCIAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	108
2.10.1.-Efectos jurídicos del Acuerdo Conclusivo.....	110
2.10.1.1.- La condonación de multas.....	110
2.10.1.2.- Seguridad jurídica	112
2.10.1.3.- Acuerdos Conclusivos. Efectos relativos.....	115
2.10.1.4.- Acuerdos inimpugnables.....	119
2.10.1.5.- Hechos incontrovertibles	125
2.10.1.6.- Hechos falsos	129
2.10.1.7.- Juicio de lesividad.....	131
2.11.- LA VINCULACIÓN DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS	135
CAPÍTULO III.PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	140



3.1.- LA AUTODEFENSA Y LA HETERODEFENSA	140
3.2.- NATURALEZA JURÍDICA	142
3.2.1.- Instituciones de gobierno e instituciones de garantías	142
3.3.- FUNCIONES DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	147
3.3.1.- Obligaciones	147
3.3.2.- Brindar asesoría	148
3.3.3.- Resolución de Consultas	149
3.3.4.- Defensora de los contribuyentes	150
3.3.5.- Receptora de quejas y emisora de recomendaciones	151
3.3.6.- Acuerdos Conclusivos	161
CAPÍTULO IV. NIF: NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.....	162
4.1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS NIF	162
4.2.- DEFINICIÓN DE LAS NIF	162
4.3.- IMPORTANCIA DE LAS NIF	163
4.4.- FILOSOFÍA DE LAS NIF	164
4.5.- ESTRUCTURA DE LAS NIF	164
4.5.1.- Boletines de la CPC	165
4.5.2.- Circulares de la CPC	166
4.6.- PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NIF	166
4.7.- MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIF	167
4.8.- NIF Particulares de las NIF	169
4.9.- Las INIF de las NIF	172
4.10.- Las ONIF de las NIF	174
CAPÍTULO V. LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA	175
5.1.- DEFINICIONES	175
5.1.1.- Determinación	175
5.1.2.- Presunción	176
5.1.2.1.- Definición	176
5.1.2.2.- Elementos de la presunción	176
5.1.2.3.- Presunciones de las autoridades fiscales	177



5.1.2.4.- Prueba presuncional	178
5.2.- INGRESOS GRAVADOS.....	180
5.3.- ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS.....	181
5.4.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA	181
5.4.1.- Determinación presuntiva de ingresos	181
5.4.1.1.- Base legal de la facultad para determinar ingresos	181
5.4.1.2.- Procedimiento para determinar ingresos presuntivamente	181
5.4.2.- Determinación presuntiva de la utilidad fiscal	183
5.4.2.1.- Base legal de las facultades para determinar la utilidad fiscal	183
5.4.2.2.- Procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal	183
5.4.2.3.- Procedimiento para modificar la utilidad o pérdida fiscal	185
5.4.3.- Diferencia entre presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal	186
5.4.3.1.- Presunción de ingresos.....	186
5.4.3.2.- Presunción de la utilidad fiscal	187
5.5.- APLICACIÓN Estricta DE LAS LEYES FISCALES.....	188
5.6.- PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN.....	188
5.7.- DE LA PRESUNCIÓN.....	190
5.7.1.- Actos que motivan la presuntiva.....	190
5.7.2.- Bases de la presuntiva	191
5.7.3 Fundamento legal de la presunción	193
5.7.3.1.- Código Federal de Procedimientos Civiles.....	194
5.7.3.2.- Código Fiscal de la Federación.....	195
5.7.3.3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta	196
5.7.3.4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado	199
5.8.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES	199
5.9.- DISCREPANCIA FISCAL.....	200
5.9.1.- Presunción de ingresos de personas físicas.....	201
5.9.2.- Procedimiento para conocer el monto de las erogaciones	201
5.10.- RELACIÓN DE FACULTADES PRESUNTIVAS	203



5.11.- PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES	204
CAPÍTULO VI. APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS DETERMINADOS POR LA AUTORIDAD HACENDARIA.	
6.1.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE QUE NO COINCIDEN CON SUS REGISTROS CONTABLES	205
6.1.1.- Presentación del Caso Real	205
6.1.2.- NIF aplicables al caso real	206
6.1.3.- Resultado por la aplicación de NIF	209
6.2.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE QUE NO ESTÁN REGISTRADOS EN CONTABILIDAD	212
6.2.1.- Presentación del Caso Real	212
6.2.2.- NIF aplicables al caso real	214
6.2.3.- Resultado por la aplicación de NIF	215
6.3.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS DE TERCERAS PERSONAS RELACIONADAS CON EL CONTRIBUYENTE, Y ÉSTA NO LOS REGISTRE EN LA CONTABILIDAD.....	217
6.3.1.- Presentación del Caso Real	218
6.3.2.- NIF aplicables al caso real	219
6.3.3.- Resultado por la aplicación de NIF	220
6.4.- AUMENTO DE LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA, POR LA ACEPTACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA, DE LA SOLICITUD DE ACUERDO CONCLUSIVO ANTE LA PRODECON.	222
CONCLUSIONES.....	226
BIBLIOGRAFÍA	228



RESUMEN

Este trabajo se presenta un estudio del primer Medio Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal, en México, siendo este los Acuerdos Conclusivos, interpuestos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), pero evocando la utilización de las Normas de Información Financiera, emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF), como medida preventiva, o en su caso, siendo utilizada dentro del procedimiento del medio no adversarial mencionado. En este ejercicio se logra mostrar la influencia significativa que tienen las Normas de Información Financiera en el ámbito fiscal, ya que, más allá de ser unas simples normas que rigen el actuar contable, se demuestra que su no observancia trae aparejados problemas en el mencionado ámbito fiscal; en ese orden ideas, se permitirá adentrar a un estudio más detallado de las Normas de Información Financiera, así como su influencia en ámbito fiscal, pero totalmente enfocado en el procedimiento de Acuerdos Conclusivos.

Palabras clave

Medio Alternativo de solución de controversias, materia fiscal, Acuerdos Conclusivos, Normas de Información Financiera, no adversarial.

ABSTRACT

This work presents a study about the first Mean of Alternative Dispute Settlement in Tax matters in Mexico, being this, the Conclusive Agreements, interposed before to Attorney's Office for Taxpayer Defense ("PRODECON"), but referring to the use of Financial Reporting Standards, broadcasted by the Mexican Board for Research and Development of Financial Reporting Standards ("CINIF"), as a preventive measure or as the case may be, to be used inside the procedure of no adversarial. In this exercise is achieved to shown the significant impact the Financial Reporting Standards in the Fiscal area, because, beyond of being simples rules governing the accounting proceed, it has been prove that the poor enforcement of this, imply problems in Tax matters; in this regard, it will be allowed to explore in more detail the study of the Financial Reporting Standards, just like the influence in the Fiscal area, but totally focusing on the Procedure of Conclusive Agreements.

Key Words:

Means of Alternative Dispute Settlement, Fiscal area, Conclusive Agreements, Financial Reporting Standards, no adversarial.



SIGLAS Y ABREVIATURAS

ADR	Alternative Dispute Resolution
AF	Acta Final
CCF	Código Civil Federal
CFE	Código Fiscal de la Federación
CID	Centro de Investigación y Desarrollo del CINIF
CINIF	Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C.
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
CONAGUA	Comisión Nacional del Agua
CPC	Comisión de Principios de Contabilidad
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CTC	Consejo Técnico Consultivo del CINIF
DGAC	Dirección General de Acuerdos Conclusivos
DOF	Diario Oficial de la Federación
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
INIF	Interpretaciones a las NIF
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
LFDC	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LOPRODECON	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
MASC	Medios Alternativos de Solución de Controversias
NIF	Normas de Información Financiera, emitidas por el CINIF.
ONIF	Orientaciones a las NIF
PAC	Procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo
PAMA	Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera
PCGA	Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados



PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RAC	Resolución Alternativa de Conflictos
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UAP	Última Acta Parcial



CAPÍTULO I:

FUNDAMENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.- DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

Desde siempre han existido los conflictos y las desavenencias, por ello Armendáriz (2014) afirma que éstos se encuentran presentes en todas las actividades de los gobernados dentro la sociedad y llegan a conformar o ser parte de la convivencia dentro de ella. Sánchez (2011) indica que desde el momento en que no hay coincidencias entre las partes o que no se llenan sus expectativas y pretensiones que ellas tratan de obtener, surgen las diferencias o conflictos que no se pueden solucionar, antes se utilizaba la fuerza o la violencia como ocurría en tiempos remotos; por lo que Díaz (2009) afirma que históricamente el manejo de conflictos en las sociedades ha respondido a dos modelos, aparentemente excluyentes y en ocasiones complementarios; en uno, quienes tienen el conflicto lo manejan por sí mismos, en el otro una autoridad resuelve los conflictos, tal como lo precisa Sánchez (2011) de que hoy se delega a una persona facultada con la autoridad que le confieren las leyes de un Estado. En México, según Díaz (2009) indica que el texto original de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) adoptó el sistema de que los conflictos deben ser resueltos por autoridades, estableciendo la regla de que ninguna persona podría hacerse justicia por sí misma y que los tribunales administrarían la justicia.

Sin embargo Estavillo (1996) afirma que dentro del antiguo, pero siempre renovado, campo de las controversias entre los seres humanos, cuya historia exhibe la evolución de diversos esquemas para armonizar intereses opuestos o para resolver los litigios derivados de ellos (siendo quizá los esquemas más comunes el litigio ante órgano jurisdiccional y el arbitraje privado), surgen recientemente otros medios, que pretenden construir alternativas ventajosas frente al litigio jurisdiccional y frente el arbitraje, para la solución de controversias entre particulares. Estos medios, son los que en México se les denomina Medios Alternativos para la Solución de Controversias (MASC), y en otros países de habla hispana, como es el caso

de Argentina, se les denomina Resolución Alternativa de Conflictos (RAC), que son los medios conocidos en el derecho anglosajón como Alternative Dispute Resolution (ADR).

Los MASC, según Sánchez (2011), han existido desde épocas antiguas en diversas instituciones por ejemplo la conciliación se ha utilizado históricamente de manera importante en los consejos de familia y reunión de vecinos. Cabe destacar que los MASC han sido de gran ayuda en comunidades donde han sido aplicados o promovidos e incluso se ha conocido sobre su aplicación en conflictos de carácter global. Por lo tanto, Vado (2006) afirma que los MASC se han convertido en un tema relativamente común en el mundo jurídico mexicano, ya que se constituyen como una visión novedosa y distinta de la tradicional atención de litigios exclusivamente por medio de un proceso judicial. Por lo tanto, de acuerdo con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2014), PRODECON por sus siglas, desde un punto de vista procedimental, los MASC son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión convencional o paccionada¹ de tal forma que (como métodos alternativos), pueden también considerarse, técnicas negociables o paccionadas para resolver o evitar conflictos.

Por lo anterior, Matute (2002) comenta que una de las causas principales del surgimiento de los MASC en América Latina, y en particular en México, es la presencia de una cultura de respuesta violenta ante el conflicto, que es la consecuencia de la baja percepción que los ciudadanos poseen sobre la justicia; siendo la otra causa, la cultura de la judicialización de los conflictos que congestiona los despachos judiciales con un altísimo (sic) volumen de procesos no resueltos. Además, según Vado (2006), se han publicado interesantes textos e investigaciones que han abundado sobre la doctrina de los MASC, como es el caso de los Estados Unidos de América, España, Argentina y México; por ellos Cuadra (2010), comenta que en más de la mitad de las entidades federativas de México, se han desarrollado mecanismos alternativos para la solución de controversias, ello con la finalidad de impulsar reformas legales y procesales e inclusive se han creado Centros de Mediación en los Poderes Judiciales de Aguascalientes, Baja California Sur, Chihuahua, Coahuila, Colima, Distrito Federal,

¹ Término primitivo de pactar o convenir.



Guanajuato, Jalisco, Michoacán, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, Sonora, Tabasco, Tamaulipas.

Sin embargo, la reforma al artículo 17 de la CPEUM, del 18 de junio de 2008, según Chaires (2011) ha generado, y sigue generando, muchas expectativas, sobre todo, en lo referente a los juicios orales debido a que representa una verdadera revolución dentro del procedimiento penal; y Armendáriz (2014) indica que con esta modificación constitucional se implementa la utilización de MASC para que la justicia sea impartida de manera más pronta y expedita; por ello Andrade (2011) establece que sólo aquellos casos que no se puedan resolver por estos medios se solucionarán de manera transparente a largo de todo el proceso y a través de un juicio oral, público y continuo, para que los interesados lo puedan seguir, criticar y evaluar.

De acuerdo a la afirmación de Chaires (2011), uno de los principales problemas del sistema de justicia radica en la excesiva carga de trabajo de los jueces y magistrados, Andrade (2011) establece que el eje fundamental de esta reforma de corte judicial es la justicia alternativa, esto es, impedir que los asuntos menores lleguen a juicio y lograr que el sistema penal mexicano se dedique a los delitos realmente graves como son los de delincuencia organizada y narcotráfico. En este mismo sentido, Cuadra (2010), comenta que es evidente que con la reforma constitucional, antes indicada, se incorporó como un derecho de los gobernados, la instrumentación y búsqueda de mecanismos alternativos, de ahí que en el derecho positivo mexicano hayan surgido una diversidad de conceptos asimilables tales como conciliación, mediación, arbitraje, justicia alterna, amigable composición, acuerdo entre las partes, juntas de avenencia, negociaciones, concertación, etcétera. Así, según Díaz (2009), esta nueva opción constitucional significa que se debe desaprender la creencia de que frente a un conflicto, la única y mejor opción es que un tribunal judicial intervenga.

Es por ello, que los MASC, según Armendáriz (2014), revolucionan el sistema de justicia mexicano, que se caracteriza por ser burocrático, con personal con poca capacidad para dar rapidez a las demandas que se presentan, aunado a los malos tratos que en muchos casos se

proporcionan a las personas, es lento, costoso e ineficiente, además de la demora y la mala administración del Ministerio Público al momento de integrar los expedientes, lo que trae como consecuencia que las personas no denuncien o no crean que su problema puede ser resuelto conforme a la ley, de ahí que se tienen grandes expectativas en cuanto a la utilización de estos mecanismos. Ahora bien, Díaz (2009) indica que al hacer uso de los MASC se tiene una nueva opción para fortalecer el sistema de impartición de justicia en México. No se trata de acortar la responsabilidad del Poder Judicial sino de racionalizar el uso de sus recursos y al mismo tiempo brindar al individuo y a la sociedad opciones para el manejo de sus conflictos.

En materia tributaria, Jone (2012) indica que existe una tendencia internacional en la aplicación de los MASC, de hecho, es una realidad aplicada en diversos países, en donde se les identifica como pieza fundamental de los sistemas tributarios, al ser un servicio ampliado de las Administraciones Tributarias o de los defensores de derechos humanos, que no sólo reconocen la importancia de la aplicación de la ley tributaria para lograr un cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias, sino que enfatizan el rol de facilitador de estas instituciones al proveer este servicio a los contribuyentes. Por lo tanto, según Botella (1996), los MASC en procedimientos tributarios han sido estudiados dentro de lo que se ha denominado la Administración concertada que, con la finalidad de aumentar la seguridad jurídica del gobernado, permite reducir la discrecionalidad decisoria de la autoridad, llamados por la doctrina acuerdos de fijación o de concreción, ya que pueden prevenir potenciales índices de litigiosidad y ahorrar costos para ambas partes.

Aunque la PRODECON (2014), afirma que la experiencia internacional abona y evidencia el uso recurrente y efectivo de los MASC en materia tributaria; no obstante, existen posturas críticas, las cuales parten fundamentalmente de que la recaudación de los impuestos por las autoridades fiscales es una obligación que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente; al respecto, debe considerarse que las vías negociables en materia tributaria de ninguna manera involucran o afectan la potestad tributaria del ente público, de acuerdo a lo que establece Martínez De Pisón (2007) de que aquellas fórmulas que permiten introducir



elementos de acuerdo dentro del procedimiento que vinculan de un modo más o menos directo a la Administración y al administrado y sin que supongan tales acuerdos renuncia alguna al ejercicio de competencias indisponibles, porque, naturalmente, el fundamento último por el que se niega la posibilidad de acordar o transaccionar en el procedimiento tributario, es el de que en la transacción se ha de renunciar al ejercicio de competencias que son indisponibles y que, por tanto, deben ser ejercidas.

Por lo tanto, de acuerdo a la reforma, antes mencionada, del artículo 17 constitucional, la PRODECON (2014) asegura que esta modificación a la carta magna, donde se establece que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, los contribuyentes tienen derecho a que las leyes tributarias contemplen este tipo de procedimientos. Lo anterior, lo ejemplifica la propia PRODECON (2014b), al afirmar que no existe un momento de mayor vulnerabilidad para el contribuyente que aquél en que su contabilidad es revisada por las autoridades, a efecto de determinar si ha cumplido correctamente con las obligaciones que le imponen las leyes fiscales; esto se debe a que los procedimientos de auditoría o revisión fiscal se prolongan en el tiempo, por regla general, doce meses, quedando el contribuyente obligado a soportar la presencia de las autoridades en su domicilio fiscal (visita domiciliaria) o bien, a tener que proporcionar en las oficinas de éstas (revisión de gabinete), un cúmulo importante de información y documentación relacionada con su contabilidad, como son sus libros y pólizas, estados de cuenta, contratos, actas de asamblea, pagarés, entre otros. Ello aunado a que una vez terminada la visita domiciliaria o revisión de gabinete practicada por las autoridades fiscales, el contribuyente debe aguardar hasta otros seis meses, para conocer la resolución que habrá de definir si cumplió o no con sus obligaciones fiscales.

Con base en lo anterior, Sainz (2014), menciona que el 9 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF), mediante el cual se adiciona el Capítulo II “*De los Acuerdos Conclusivos*”, del Título III “*De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes*” del CFF, y se crea la figura jurídica: Acuerdos Conclusivos, que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014. Ahora bien, Hernández Ortiz



(2014) fundado en lo anterior, asevera que la Iniciativa de reformas enviada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión por el Ejecutivo Federal, los Acuerdos Conclusivos son un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de las facultades de comprobación con la participación institucional de la PRODECON

Por lo tanto, según la PRODECON (2014b), con la reforma anterior, surge la figura de los Acuerdos Conclusivos, como el primer medio alternativo de solución de diferencias en procedimientos de auditoría y los cuales otorgan al contribuyente y a la autoridad, la posibilidad de dar por terminadas, de manera anticipada y consensuada, los diferendos que se suscitan con motivo de la calificación de hechos u omisiones (uno o varios) consignados por las autoridades revisoras en los procedimientos de comprobación y los cuales pueden entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; y además Placido (2014) confirma que los Acuerdos Conclusivos surgen como un instrumento para consensuar y dar solución a los desacuerdos o discrepancias fiscales entre las autoridades fiscales y los contribuyentes; por lo tanto éstos representan un medio alternativo anticipado para dar solución a las inconformidades de los contribuyentes mediante el análisis de las controversias, hechos y omisiones señalados por las autoridades fiscales, con la particularidad de que esos Acuerdos deben celebrarse antes de la determinación de un crédito fiscal, permitiendo facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

A pesar de las grandes bondades que brindan los Acuerdos Conclusivos, Maeder (2015) comenta que dichos acuerdos, realizados a través de la mediación de la PRODECON, hoy en día es una alternativa buena y eficiente que las personas han empezado a ocupar cada vez con mayor frecuencia y no solamente en el ámbito fiscal, sino en todos las ramas del Derecho; sin embargo aún no es un medio tan eficaz como el arbitraje, ya que lamentablemente en la figura de la mediación el tercero imparcial o bien el mediador, sólo escucha las propuestas de las partes, en este caso del contribuyente y de la autoridad fiscal, y conforme a Derecho dicta un acuerdo el cual de no estar aprobado por ambas partes no podrá llevarse a cabo, ya que la mediación no procede por imposición u obligatoriedad sino más bien por la libre voluntad y el acuerdo unánime de las partes, por lo que en ocasiones cuando una de las partes



está renuente, el mediador no puede obligar al otro a que acepte condiciones más justas, que suelen solicitar la parte afectada, por lo general el contribuyente. Esto lo confirma la propia PRODECON (2014), ya que en su papel de mediadora, facilita la comunicación entre el contribuyente y la autoridad para que las partes lleguen a un consenso, y atestigua que el procedimiento y los acuerdos estén apegados a las disposiciones fiscales aplicables y respeten los derechos del contribuyente; situación diferente a los Defensores del contribuyente de otros países, que cuentan con facultades de mediación y/o conciliación que les permiten intervenir (si bien solamente en los procedimientos de queja), en la resolución de problemas entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos. Ejemplo de lo anterior, son los defensores del contribuyente del Reino Unido de la Gran Bretaña, (*Adjudicator's Office*), de Pakistán (*Federal Tax Ombudsman*), de Francia (*Le Médiateur des Ministères Économiques et Financiers*), solo por mencionar algunos.

En el caso del Reino Unido, la AO (2016) afirma que si la mediación no es apropiada, en un caso donde que exista controversia, dicho caso investigado se presenta ante el *Adjudicator*, quien lo revisa a detalle y hace llegar a las partes a través de “cartas de recomendación” sus puntos de vista y las recomendaciones, respecto de lo que el departamento debe hacer para solventar el caso, esto significa que puede resolver que la organización se disculpe, haga frente a costos adicionales que haya incurrido como consecuencia directa de los errores o retrasos (correos, llamadas telefónicas o el costo de asesoramiento profesional), y hasta un pequeño pago en compensación por la preocupación y angustia que el quejoso haya sufrido.

En Pakistán, el defensor del contribuyente tiene mayores facultades, según la FTO (2016), indica que en caso de determinar que la autoridad fiscal actuó erróneamente, ella emite una recomendación a dicha autoridad para que solucione el problema, permita el acceso a la información, o trate al contribuyente de forma justa y de acuerdo a la ley; en caso de que las recomendaciones no sean cumplidas y no se den razones suficientes que justifiquen el incumplimiento, se considera como un “Desafío a la Recomendación”, el desafío es referido al Presidente, quien a su discreción, puede ordenar a la División de Ingresos que implemente la recomendación; además de las funciones de investigación y emisión de recomendaciones



por actos de mala administración, este defensor tiene una serie de facultades que lo ayudan en su desempeño, como las mismas facultades que una corte civil para requerir la comparecencia y examinar a cualquier persona, exigir la presentación de documentos, recibir pruebas en declaraciones juradas, y comisionar el examen de testigos.

Según Jiménez (2014), en Francia los acuerdos obtenidos, por parte del contribuyente y la Administración Tributaria, tendrán el carácter de vinculante para ambas partes al ser firmado y aprobado por la Administración y tendrá efectos de cosa juzgada, por lo que el contribuyente no podrá impugnar la liquidación y la Administración no podrá incrementar la liquidación notificada ni las sanciones. En el supuesto de no alcanzarse un acuerdo, se pondrá interponer el correspondiente recurso ante la jurisdicción contenciosa; sin embargo, se puede arbitrar para que con el acercamiento de sus posiciones se evite la vía jurisdiccional.

El caso mexicano es diferente a lo descrito en el párrafo anterior, ya que según Plácido (2014), los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON, no generarán precedentes y no podrán ser aplicados en los mismos términos por ningún otro contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos, pues no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias; y el propio CFF (2016) lo establece en su artículo 69-H, de que los acuerdos conclusivos sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes. Por lo tanto, según Plácido (2014), toda vez que, estos Acuerdos, se trata de un medio de negociación, en el cual, lo peor que puede pasar es que las autoridades fiscales no acepten la adopción del Acuerdo que permita llegar a la suscripción del mismo, y en consecuencia se reactiven los plazos para que esas autoridades concluyan con las revisiones o auditorías y determinen un crédito fiscal por la omisión en el pago de impuestos, así como el pago de las multas que procedan en su caso, lo que representará una mayor carga administrativa para el contribuyente y un desembolso económico mayor.

Además, en caso de que el contribuyente presente pruebas, Uribe (2015) indica que, no será la PRODECON quien evalúe tales probanzas, pues el organismo sólo juega un papel de



intermediario entre las partes, si no que será la propia autoridad revisora a la que toque examinarlas y asignarles su valor, en caso de que acepte la negociación y suscripción del Conclusivo. Por lo ello, Jiménez (2014) revela que lo que se debate, en un Acuerdo Conclusivo, es la calificación dada por la autoridad y la calificación que, según el contribuyente, debe dársele a los supuestos hechos u omisiones descubiertos por la autoridad revisora; complementando esta idea, Uribe (2015) asevera que, el objeto de un Acuerdo Conclusivo es alcanzar el acuerdo entre las partes, y cómo las diferencias o desacuerdo que se produzcan entre ambas, van a resolverse a través de una negociación o transacción; es decir, a fin de acabar con una diferencia o ajustar algún punto dudoso o litigioso, las partes van a convenir voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de disputa, y dicha transacción se transparenta y facilita con la presencia de un tercero, mediador, que es la PRODECON. Por lo tanto, Llaca (2016) indica que esta novedosa práctica consiste en una negociación en la que empresas y autoridades son apoyadas por la PRODECON para evitar un litigio en tribunales, basándose en la confianza mutua entre las partes interesadas, es decir, dichos Acuerdos ofrecen la posibilidad de solucionar en un lapso relativamente breve las diferencias que existan entre la autoridad y las organizaciones.

Desafortunadamente, estas diferencias han crecido, como lo indica Chávez (2016), de que hoy en día, las autoridades fiscales han aumentado la fiscalización de los contribuyentes respecto de los ingresos que obtienen, por medio de la información presentada por: entidades financieras, fedatarios públicos, comprobantes fiscales digitales, etcétera; el contribuyente se encuentra obligado a llevar contabilidad o documentación que soporte el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, la cual deberá poner a disposición de las autoridades fiscales cuando se lo soliciten en ejercicio de sus facultades de comprobación. Si no proporciona su contabilidad o documentos relacionados con sus ingresos, las autoridades fiscales se encuentran facultadas a determinar presuntivamente ingresos con base en los depósitos existentes en sus cuentas bancarias, considerando para ello la información que proporcione la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV). Esta preocupante situación, es aceptada por la propia PRODECON (2017b) en sus Criterios Sustantivos, en particular en el número 17/2016/CTN/CS-SASEN, que estable que las autoridades fiscales pueden emplear



de manera autónoma, dependiendo del supuesto en que se ubique el contribuyente auditado, para determinar presuntivamente sus ingresos, sea con apego al artículo 55, o al 59, ambos del CFF. Si bien es cierto, como lo revela Puga (2015), que se ha hecho una práctica común para las autoridades fiscales emitir resoluciones determinantes de créditos fiscales, aplicando de manera ilegal ambos procedimientos en forma simultánea en una misma resolución, es importante considerar que los contribuyentes cuentan con elementos sólidos y razonables para acudir a los órganos jurisdiccionales a sostener la ilegalidad de esta práctica, y en segundo lugar, a desvirtuar cuando se tengan elementos para ello, la presunción “*iuris tantum*” de ingresos presuntos a que se refiere la fracción III del artículo 59 del CFF.

La manera natural para desvirtuar lo anterior, es a través de un adecuado reconocimiento de lo que realmente le sucede al contribuyente en su actividad económica del día a día. Este reconocimiento se logra a través de la contabilidad, que según el CINIF (2017), es una técnica que se utiliza para el registro de las operaciones que afectan económicamente a una entidad y que produce sistemática y estructuradamente información financiera; por ello, la información financiera que emana de la contabilidad, es información cuantitativa, expresada en unidades monetarias y descriptivas que muestran la posición financiera de una entidad, cuyo objetivo, esencial es el ser útil al usuario general en la toma de decisiones económicas.

Por ello, se debe de tomar en cuenta la existencia de una tesis aislada, de la séptima época, de la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el mes de agosto de 2011, correspondiente al Juicio Contencioso Administrativo número 584/10-12-01-8; el cual fue resuelto por la Primera Sala Regional de Oriente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de octubre de 2010, por unanimidad de votos, que se titula *Normas de Información Financiera, pueden ser utilizadas por las autoridades fiscales como sustento de sus determinaciones*.

En términos generales indica que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 28 del CFF, es obligación de los contribuyentes llevar contabilidad; mientras la Sección III del Capítulo II del Reglamento del CFF, establece en qué consiste la contabilidad y los métodos y



requisitos de su manejo por los contribuyentes. En términos generales, la contabilidad es la disciplina que se encarga de determinar, medir y cuantificar los factores de riqueza de las empresas, con el fin de servir para la toma de decisiones y control, presentando la información, previamente registrada, de manera sistémica y útil. La contabilidad es una técnica porque trabaja con base en un conjunto de procedimientos o sistemas para acumular, procesar e informar datos útiles referentes al patrimonio. Esto lleva a concluir con toda lógica, que la técnica de la contabilidad debe reunir aspectos armónicos o compartidos, para lograr una uniformidad de todos los que la dominan, que permita su comparación y revisión. En vinculación de lo anterior, el CINIF, A.C., es un organismo independiente en su patrimonio y operación, constituido en 2002, por entidades líderes de los sectores público y privado que tiene entre otros, el objetivo de (1) desarrollar Normas de Información Financiera (NIF), transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y gubernamentales, que sean útiles a los emisores y usuarios de la información financiera, (2) así como llevar a cabo los procesos de investigación, auscultación, emisión y difusión de las NIF, que den como resultado información financiera comparable y transparente a nivel internacional y (3) lograr la convergencia de las normas locales de contabilidad con NIF aceptadas globalmente.

Por lo que, si bien es cierto, las NIF emitidas por el CINIF, no son de carácter legal y por lo tanto no pueden formar parte de la fundamentación de los actos de la autoridad, ni resultan obligatorias para los contribuyentes, se trata de normas consuetudinarias relativas a la técnica contable, que permiten la uniformidad, comparación y verificación de quienes la dominan. En otras palabras, el CFF establece con toda precisión que los contribuyentes deben llevar contabilidad, mientras que las NIF, son las reglas consuetudinarias que preferentemente debe acatar esa técnica. Entonces, queda claro que la autoridad sí puede citar como parte de las consideraciones que le llevaron a emitir una liquidación, que la contabilidad no se apegó a las NIF. Por lo anterior, desde los inicios del CINIF ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para sustentar la práctica contable y para guiar conceptualmente la emisión de normas particulares, desechando con ello planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre. El CINIF (2017) ha establecido como prioridad alcanzar el



objetivo antes comentado, revisando los conceptos teóricos contenidos en el Marco Conceptual mexicano, para adecuarlo al entorno actual en que se rige la normatividad a nivel internacional, con el fin de alcanzar la trascendente convergencia internacional.

Por lo tanto, la multiplicidad de participantes en la actividad económica y su diversidad de intereses, determinan que la información financiera sea de uso y aplicación general y, por lo tanto, debe ser útil para los diferentes interesados; desde este punto de vista el CINIF (2017) emite las NIF que sirven de base para que las entidades elaboren información financiera que satisfaga las necesidades comunes de una gran variedad de usuarios. Con base en ello, Contreras (2011) establece que las NIF sí son fuentes materiales del derecho, pues son factores y elementos que pueden provocar la aparición y determinar el contenido de las normas jurídicas. Es decir, la norma jurídica puede traducir en forma más o menos perfecta, el contenido de alguna cuestión técnica contable contenida en las NIF; esto es así, en razón de que estas normas son en realidad ajenas al derecho, sin embargo pueden llegar a constituir sus antecedentes, prefigurando su contenido y encierran en potencia las soluciones que han de adoptar las normas jurídicas fiscales.

Además, no hay que pasar por alto lo que indica la regla 2.8.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2017, en su penúltimo párrafo, que indica que: *para los efectos de esta regla se entenderá que la información contable será aquella que se produce de acuerdo con el marco contable que aplique ordinariamente el contribuyente en la preparación de su información financiera, o bien, el marco que esté obligado aplicar por alguna disposición legal o normativa, entre otras, las Normas de Información Financiera (NIF), los principios estadounidenses de contabilidad "United States Generally Accepted Accounting Principles" (USGAAP) o las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS por sus siglas en inglés) y en general cualquier otro marco contable que aplique el contribuyente. El marco contable aplicable deberá ser emitido por el organismo profesional competente en esta materia y encontrarse vigente en el momento en que se deba cumplir con la obligación de llevar la contabilidad.* Por ello, la preparación e implementación de los estados financieros,



se debe realizar de acuerdo con las NIF, porque sirven de base para cumplir con los requisitos de la autoridad fiscal para la entrega del catálogo de cuentas y la balanza de comprobación.

1.2 PREGUNTA DE INVESTIGACIÓN

¿Qué impacto tendrá en la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON, la correcta aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes?

1.3 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Demostrar el aumento en la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON, por la correcta aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes.

1.4 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACIÓN

La presente investigación se justifica para:

- Hacer más eficiente el mecanismo alternativo de solución de conflictos en materia tributaria de la PRODECON.
- Ayudar a los contribuyentes en resolver, de mejor manera, sus diferencias con la autoridad fiscal, por la determinación presuntiva de ingresos.
- Servir de fuente de información para todas las personas que deseen conocer más acerca de los mecanismos alternativos de solución de conflictos.



- Ser una fuente de consulta para alumnos que deseen realizar una investigación relacionada con la PRODECON.
- Ofrecer una guía de apoyo para los profesores que deseen dirigir una investigación o realizar un estudio sobre problemas entre contribuyentes y la autoridad fiscal.
- Brindar un marco de referencia sobre las Normas de Información Financiera emitidas por el CINIF.
- Manifestar la importancia de la aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes.
- Dotar a la PRODECON de mejores argumentos normativos, en el área contable, para la solución de conflictos por la determinación presuntiva de ingresos.
- Mejorar el nivel de aceptación y suscripción, por parte de la autoridad fiscal, de los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON.

1.5 ENFOQUE DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación tiene un enfoque cuantitativo ya que a partir de la medición de variables numéricas provenientes de la información disponible en la delegación de Michoacán de la PRODECON, trata de establecer los patrones de comportamiento en dicha información, apoyándose en la estadística. A diferencia del enfoque cualitativo, este estudio busca medir con la mayor precisión, el posible el impacto en la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través de los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON.

Un estudio de tipo cuantitativo, busca la forma confiable de conocer la “realidad objetiva”, que es independiente a las creencias individuales. Si se selecciona cuidadosamente la muestra, y se aplican las reglas de medición apropiadamente, entonces las conclusiones tendrán validez, pudiendo ser replicadas o refutadas y así seguir construyendo el conocimiento, de acuerdo con Hernández Sampieri (2014). El presente estudio cumple con estas premisas de selección apropiada de la muestra, aplicación de instrumentos de medición adecuados e interpretación de los resultados.

1.6 ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN

La investigación es de tipo correlacional, porque se busca medir el grado de relación que exista entre la correcta aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes, y la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, esto a través de la figura de los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON.

1.7 HIPOTESIS DE LA INVESTIGACIÓN

La correcta aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes, aumentará la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través de los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON.

1.8 OBJETO DE ESTUDIO

El estudio se realiza con base en los Acuerdos Conclusivos emitidos por la Delegación Michoacán de la PRODECON.

CAPÍTULO II.

ACUERDOS CONCLUSIVOS

2.1.- ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO NUEVO DERECHO SUBJETIVO TRIBUTARIO DEL CONTRIBUYENTE²

Como se comentó, acorde a la reforma constitucional del 10 de junio de 2011 se impone a las autoridades la obligación de cumplir y llevar a cabo cuatro verbos fundamentales (que a su vez, son cuatro garantías para las personas), a saber: “respetar”, “proteger”, “garantizar” y “promover” los derechos humanos de las personas, obligaciones que discurren del tercer párrafo del artículo 1 Constitucional al señalar:

Artículo 1o°. ...

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad...

Dichos verbos no son invención mexicana pues discurren de las ideas de Van Hoof, tratadas a su vez por Chirstian Courtis y Víctor Abramovich encaminadas a lograr la efectividad de los derechos fundamentales.

Pero más allá de los autores y de los verbos aludidos ahora en el artículo 1 constitucional (que en esencia constituyen el ‘qué’), lo importante es identificar que todos ellos no deben emplearse de forma espontánea o al libre sentido de las autoridades —aun siendo obligaciones constitucionales—, sino que están regidos por los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, lo que constituye el ‘cómo’. Bajo dicho contexto, tenemos que toda reforma fiscal forzosamente debe regirse por tres referentes normativos importantes (incluyendo la reforma que se comenta del CFF):

² Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica de litigio en México. México: 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p.181-184.

- En primer lugar, sin duda alguna, en el artículo 1 constitucional antes citado, en donde se establecen las obligaciones fundamentales del Estado en cualquiera de las materias, ramas y áreas del Derecho, consistente en los cuatro verbos aludidos que, en la parte fiscal, dan lugar a una tributación sana tendiente a un equilibrio entre la fuerza del Estado (potestad tributaria) y los derechos de las personas, de tal forma que no exista conflicto entre ellos ni colisión de derechos con derechos, de obligaciones fundamentales con otras obligaciones fundamentales (como sería, por ejemplo, el caso de pagar PTU como patrón, a la par de pagar contribuciones).

Así, la publicidad y la garantía de los derechos humanos, en la materia tributaria se logra, por ejemplo, con la tasa del 0% —en el caso de IVA— o con la exención. Prueba de ello es que los servicios de educación, la renta de vivienda y los servicios médicos, así como los alimentos no preparados, entre muchos otros, tengan dicha tasa preferente o se encuentren exentos de gravamen pues denotan los derechos de educación, de vivienda digna y decorosa, de salud y de alimentación, respectivamente, motivo por el cual, el Estado cumple el bocado constitucional que se erija en el artículo 1 constitucional respecto a la parte sustancial de la tributación (motivo por el cual el IVA a colegiaturas no prosperó en la iniciativa presentada).

Dado lo anterior, dicho primer estandarte legislativo, se establece bajo los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad antes mencionados, esto es, cualquier medida legislativa fiscal que en lo futuro se pretenda enderezar, debe ser ‘progresiva’ y nunca regresiva, lo cual implica que vaya a favor de un avance y nunca en retroceso (de allí que sea altamente cuestionable, por ejemplo, si es correcto que la PTU pagada por los patrones no sea deducible y sólo sea una resta en el cálculo del ISR, a la par de si las cuotas obrero de seguridad social pagadas con dinero del patrón igualmente no sean deducibles con la nueva ley de ISR, pues aparentemente no se “promueve” la generación de empleos ni la formalización de los que se tengan en los sistemas de seguridad social, allende que entre más pago público se realice, menos economía se genera entre particulares).

- En segundo lugar, se encuentra la fracción IV del artículo 31 constitucional que establece los cuatro principios tributarios: Proporcionalidad, Equidad, Legalidad y Destino al gasto público, los cuales, como es sabido, son principios normativos —y no ético-políticos— inescindibles de la tarea legislativa tributaria, de tal forma que la potestad tributaria no es tan libre ni tan abierta como se pudiera pensar, pues en todo momento el legislador ordinario se encuentra obligado a adoptarlos por igual —sin preferir uno de otro ni en tiempo ni en orden—, pues todos deben concurrir en la función legislativa en la creación o en la modificación de normas tributarias, para que sólo así se pueda tener por cumplida sustancialmente la tarea —materialmente— legislativa en materia impositiva. No obstante, dichos principios dejaron de ser el único estandarte a seguir por el legislador ordinario en materia impositiva, ya que ahora se complementan con un nuevo referente.

- En tercer lugar, se tiene como referente para emitir leyes o reformas fiscales a los cuatro puntos esenciales que establece año con año la Ley de Ingresos de la Federación para cualquier iniciativa en materia fiscal, y que para el caso de 2013 se inserta en el artículo 29 al señalar:

Artículo 29. En el ejercicio fiscal de 2013, toda iniciativa en materia fiscal, incluyendo aquéllas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos se deberá incluir claramente el artículo del ordenamiento de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- I.** Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes.
- II.** Que el pago de las contribuciones sea sencillo y asequible.
- III.** Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización.
- IV.** Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.

Los aspectos anteriores deberán incluirse en la exposición de motivos de la iniciativa de que se trate, mismos que deberán ser tomados en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las comisiones respectivas del Congreso de la Unión. La iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.

La iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 deberá especificar la memoria de cálculo de cada uno de los rubros de ingresos previstos en la



misma, así como las proyecciones de estos ingresos para los próximos 5 años. Se deberá entender por memoria de cálculo los procedimientos descritos en forma detallada de cómo se realizaron los cálculos, con el fin de que puedan ser revisados por la Cámara de Diputados.

Requisitos para la tributación que fueron incluidos por el propio Estado (no por los contribuyentes ni mediante participación ciudadana), como ejes férreos para la tributación, dado lo cual, se tiene ahora que si alguna iniciativa, y eventual reforma fiscal, no es progresiva/proporcional/equitativa/legal/con destino al gasto público, ni busca crear certidumbre jurídica/con pago sencillo y asequible/cuyo monto a recaudar es mayor al monto para recaudar/y son contribuciones estables a las finanzas públicas, es claro que la reforma o nueva ley impositiva resultará ajena al contexto de legalidad/constitucionalidad y por ende hace procedente su impugnación para su exclusión del sistema normativo mexicano.

2.2.- LA QUEJA COMO ANTECEDENTE DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS³

El antecedente directo de los Acuerdos Conclusivos se da en el procedimiento de Queja que será descrita en el Capítulo ulterior.

Al ser una vía no jurisdiccional, flexible y sumaria, la Queja resultó ser un espacio idóneo para la comunicación directa entre fisco y contribuyentes, siendo apta para alcanzar consensos.

A través de dicho procedimiento, las autoridades fiscales encontraron un espacio seguro, técnico y especializado, para modificar sus actos y criterios. Para los contribuyentes, la Queja resultó una alternativa expedita y no costosa para resolver sus controversias sin tener que

³ PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014b). Manual del Docente para la Asignatura Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa. México: PRODECON. p.p. 129-130.

acudir a la vía jurisdiccional, pudiendo incluso lograr que se revirtiera en su beneficio el efecto de la “cosa juzgada”.

No obstante la flexibilidad de su procedimiento, la Queja era un medio con ciertas limitaciones en aquellos casos en que el contribuyente se dolía de los hechos u omisiones calificados durante auditorías o revisiones fiscales, ya que las autoridades eran más reticentes a aceptar recomendaciones o sugerencias para modificar las apreciaciones o calificaciones efectuadas en los procedimientos de comprobación.

Ante este escenario PRODECON se dio a la tarea de investigar sobre un medio idóneo para que en nuestro sistema tributario pudiera operar la concertación de acuerdos en las auditorías.

2.3.- DEFINICIÓN DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

El análisis sistémico de las disposiciones mencionadas que regulan la nueva figura nos permite adelantar, desde ya, el concepto de Acuerdos Conclusivos, los que constituye, como se expondrá más adelante, un medio alternativo inédito de solución de controversias (MASC), que cuenta con las siguientes características:

- a) Es un procedimiento *sui géneris* que se establece entre contribuyentes auditados y autoridades revisoras, a través de la intermediación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).
- b) Es un medio establecido para aquellos contribuyentes que sean objeto de las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III y IX del artículo 42 del CFF (visita domiciliaria, revisión de escritorio y revisión electrónica).
- c) Permite a estos contribuyentes manifestar un desacuerdo con los hechos u omisiones que, en relación con su situación contable fiscal, la autoridad revisora califique durante el transcurso de la auditoría. Asimismo, los contribuyentes que promuevan el

Procedimiento de Acuerdo Conclusivo deberán expresar cuál es la calificación que pretende se dé a esos hechos u omisiones por los cuales se solicita el Acuerdo Conclusivo.⁴

2.4.- NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS⁵

Uno de los aspectos más interesantes del derecho, es tratar de “descubrir” la naturaleza de alguna institución jurídica; esto es uno de los trabajos más complicados que existen en el campo del derecho.

Dentro de la labro del “descubrimiento” de la naturaleza jurídica de alguna institución jurídica, Arrieta Martínez de Pisón ha dicho que subsumir a este tipo de documentos en una categoría jurídica es, posiblemente la labor más compleja (...) y ello por la dificultad de amoldar esta realidad normada a la dogmática jurídico tributaria”.

Asimismo, dicho autor opina que “el legislador crea la norma pensando en el ordenamiento jurídico en el que debe ser integrada y en las necesidades que la realidad social, económica y política, etc., exige. En ocasiones se crea en la norma una figura o instituto que, siendo coherente con el resto del ordenamiento, responde a razones de pura eficacia práctica o necesidades coyunturales. En estos casos corresponde al investigador, a la jurisprudencia y a la doctrina, descubrir o averiguar la categoría jurídica que corresponde a la institución regulada, esto es revelar y mostrar su naturaleza jurídica”.

En efecto, para la doctrina jurídica, averiguar la naturaleza jurídica en la que se encuentra una figura o instituto jurídicos es una de las más interesantes e importantes tareas que los

⁴ Uribe Guerrero, Edson. Acuerdos Conclusivos. Teoría y Práctica del Primer Medio Alternativo de Solución de Conflictos en Auditorías Fiscales. México: 2015. Ed. Dofiscal Editores. p. 2.

⁵ Jiménez M., Arturo. Acuerdos Conclusivos en Materia Fiscal. México: 2014. Ed. Tax Editores. p. 24.



juristas llevan a cabo para tratar de dilucidar la virtud, calidad o propiedad de los institutos jurídicos novedosos o de aquellos que se encuentran vigentes en el derecho.

Dicha tarea es sumamente importante para tratar de entender o conocer mejor cualquier figura o instituto jurídico y tener conocimiento de los elementos esenciales que les dan materia.

Por ellos, trataremos brevemente de comentar las diversas opiniones sobre la posible naturaleza jurídica de los Acuerdos Conclusivos, tomando como base lo que la doctrina jurídica tributaria en otros países ha expresado en el caso de figuras similares incorporadas en su derecho tributario.

2.4.1.- Teoría Contractualista

Una de las primeras teorías que surgen para tratar de dilucidar la naturaleza jurídica de este tipo de Acuerdos, se encuentra en la llamada “teoría contractualista”, que surge del carácter negociador del acuerdo y en la conformidad contractual de las partes que lo acuerdan.

De acuerdo con la doctrina señalada, de dicha teoría contractualista surgen dos subteorías: una con connotación transaccional y la otra como un negocio jurídico de fijación.

En nuestro país, el artículo 2944 del Código Civil Federal define al contrato de transacción como un “contrato por el cual las partes haciéndose recíprocas concesiones, terminan una controversia presente o previenen una futura”.

De la definición de transacción contenida en el artículo 2944 del Código Civil Federal, se evidencia que se dan en ella dos presupuestos necesarios para que el negocio jurídico celebrado entre las partes pueda calificarse de transacción: por una parte, las recíprocas concesiones entre las partes, y por la otra, una situación de controversia presente o la previsión de una futura entre ellas.



Por lo anterior, el Acuerdo Conclusivo podría revestir una característica de contrato transaccional, en virtud de la existencia de un conflicto de pretensiones entre la autoridad revisora y el contribuyente sobre la calificación de los hechos u omisiones. Esto, como consecuencia, quizá de la interpretación de ciertos conceptos jurídicos indeterminados, o bien, de normas tributarias de difícil explicación o con cierto margen de interpretación que pueden originar una futura controversia.

Por lo tanto, para evitar la vía litigiosa, el legislador permite al sujeto pasivo participar en la propia calificación, para que de común acuerdo, eliminen cualquier incertidumbre que genere la calificación efectuada por ambas partes y derivada de la interpretación jurídica.

No obstante, como lo señala claramente Arrieta, “la tesis transaccionalista parte de un grave error de planteamiento, el cual es admitir que el órgano de inspección negocia con el sujeto pasivo los datos de hecho, las bases imponibles, la apreciación de las infracciones y los demás elementos integrantes del acta”, pero cuando actúa una autoridad revisora, lo que realmente hace es ejercitar “una competencia que ostenta en virtud de la correspondiente habitación legal”, la cual “está configurada por Ley”, por lo que “no puede actuar más que para aquello a lo que está habilitado, salvo que se quiera incurrir en incompetencia y, en definitiva, en una transgresión del principio de legalidad”.

Por cuanto a la otra subteoría, De Palma del Teso conceptuada al negocio jurídico de fijación como el “acuerdo mediante el que las partes buscan dar certeza a hechos o situaciones, o hacer incontrovertidas relaciones jurídicas que antes se hallaban inciertas por cualquier motivo”.

De acuerdo con este instituto, la doctrina ha señalado que las partes buscan fijar, aclarar o determinar consensualmente la existencia, el contenido y los límites de una determinada situación o apreciación jurídica incierta, teniendo como presupuesto principal evitar un posible litigio, aclarando las diferencias entre las partes.

2.4.2.- Teoría unilateralista o iuspublicista

Otra teoría desarrollada también por la doctrina tributaria que explicaría la naturaleza jurídica de este tipo de Acuerdos sería la teoría unilateralista o iuspublicista, consistente en la existencia de un acto administrativo unilateral de imposición tributaria por parte de la autoridad revisora, que tiene su origen en la concepción unilateral de la determinación del tributo y con la que el sujeto pasivo estaría conforme, con la intención de convertir en definitivo este acto jurídico a través del acuerdo respectivo.

Asimismo, se señala que esta teoría no permite la participación del sujeto pasivo en la formación del tributo, a fin de eliminar cualquier presunción de negociación entre la autoridad revisora y el contribuyente.

2.4.3.- Acuerdo procedimental preparatorio

Por último, la doctrina más acertada ha señalado que este tipo de figuras tributarias podrían encuadrar dentro de una categoría jurídica sugerida como “acuerdo procedimental preparatorio”, en el cual se da un acuerdo destinado a determinar la obligación tributaria en supuestos de vaguedad normativa o dificultad técnica.

Para Ferreira Lapatza “existe una participación en el procedimiento que no tiene carácter contractual, sino que responde a un derecho reconocido por la Ley a los ciudadanos para que éstos puedan actuar en el procedimiento. Dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo”.

2.4.4.- Naturaleza propuesta de los Acuerdos Conclusivos en México

Derivado de las anteriores concepciones doctrinales y tomando en consideración la Exposición de Motivos del Ejecutivo, podríamos señalar que en nuestro país los Acuerdos



Conclusivos tienen, en principio, en nuestra modesta opinión la naturaleza jurídica de “medio alternativo de regularidad fiscal”, ya que tiene “por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales”.

Lo anterior, en virtud de que se incorpora dentro del derecho tributario la figura de Acuerdos Conclusivos ante el hecho de que el único medio alternativo de regularización existente hasta 2013 consistía en la declaración complementaria.

Por ello, en una primera aproximación, podríamos establecer que la naturaleza jurídica de los Acuerdos Conclusivos es la de ser un medio jurídico para, en su caso, regularizar una situación jurídico-tributaria en la que se encontraría un contribuyente. Es decir, su naturaleza es propiamente la de un acto regularizador que tiene como objeto que se cumplan las disposiciones jurídicas supuestamente inobservadas por el contribuyente.

Sin embargo – en una segunda aproximación-, podríamos dar otra naturaleza jurídica al Acuerdo Conclusivo, sosteniéndola en el hecho de que lo se debate es la calificación dada por la autoridad fiscal y la calificación que, según el contribuyente, debe dársele a los supuestos hechos u omisiones descubiertos por la autoridad revisora.

Ante tal circunstancia, la naturaleza jurídica del Acuerdo estriba en la intra-litigiosidad de la calificación propuesta entre ambas partes, a fin de llegar a un acuerdo en el sentido de concluir la prevalencia de diversas interpretaciones o posturas fundadamente jurídicas enfrentadas por las interpretaciones particulares de las partes que “contienen” para la supervivencia de su propio criterio.

Digamos que es un litigio fuera de toda sede jurisdiccional, de características individuales en donde las partes externan su propia opinión jurídica sobre cómo debió o debe interpretarse determinada opinión jurídica y sobre la cual existe controversia.

Por lo tanto, el Acuerdo Conclusivo dentro del derecho fiscal mexicano tiene la naturaleza jurídica de ser un acto bilateral por que participan el particular y la autoridad administrativa, mediante el cual externan sus consideraciones y calificaciones personales, sometiéndolas una parte a la otra, a fin de que se pondere la interpretación jurídica de cada calificación y concluir cuál deberá prevalecer en el caso controversial.

2.4.5.- Derecho Comparado

A manera de breve resumen, comentaremos las figuras similares a los Acuerdos Conclusivos contenidos en el Código y que se encuentran incorporadas en la legislación tributaria de los países que a continuación se señala.

2.4.5.1.- Francia (*Règlement Alternatif des Différents*)

Tenemos entendido que en Francia existen dos mecanismos alternativos de solución de controversias que son la transacción y el arbitraje.

El sistema tributario francés ha introducido las técnicas de naturaleza conciliativa para resolver conflictos tributarios como alternativa al procedimiento jurisdiccional.

De acuerdo con información en general, la solución de conflictos en las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento francés, están asentadas en los denominados *Règlement Alternatif des Différents* (también llamados *Resolutionn Amigable des Differents*) y *Modes Alternatifs de Règlement des Conflicts*, que son instrumentos para dar una solución a las controversias de carácter tributario y que se resuelven en forma consensuada.

El procedimiento de transacción se inicia mediante la presentación por parte del contribuyente de una “carta”, en virtud de la cual se insta a la Administración Tributaria a



que las sanciones y recargos que le van a ser aplicados sean objeto de transacción, la cual deberá ir acompañada de los documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones respectivos; recibida la solicitud, se procede a su examen, teniendo en cuenta las circunstancias particulares del caso y la situación del contribuyente.

El acuerdo obtenido tendrá el carácter de vinculante para ambas partes al ser firmado y aprobado por la Administración y tendrá efectos de cosa juzgada, por lo que el contribuyente no podrá impugnar la liquidación y la Administración no podrá incrementar la liquidación notificada ni las sanciones.

En el supuesto de no alcanzarse un acuerdo, se podrá interponer el correspondiente recurso ante la jurisdicción contenciosa; sin embargo, se puede arbitrar para que con el acercamiento de sus posiciones se evite la vía jurisdiccional.

2.4.5.2.- Italia (*Accertamento con Adesione*)

La solicitud puede iniciarse de oficio o a instancia de parte. En el caso de que se inicie de oficio, dentro de un procedimiento de investigación, y una vez realizadas las comprobaciones oportunas, el órgano competente de la Administración Tributaria puede, de manera discrecional, y siempre con anterioridad a la liquidación, enviar una invitación informativa para comparecer y para definir la comprobación por adhesión.

Tratándose del inicio por petición de parte, existen dos momentos procedimentales en los que el contribuyente tendrá la oportunidad de solicitar a la Administración Tributaria que inicie el respectivo procedimiento de *accertamento con adesione*, que es cuando la Administración Tributaria haya llevado a cabo un procedimiento de inspección o comprobación, y antes de que ésta notifique el respectivo *avviso di accertamento o di rettifica*, el contribuyente puede presentar una instancia dirigida al órgano competente, solicitando iniciar el procedimiento contradictorio para llegar, en su caso, al *accertamento con adesione*.



Una vez iniciado el procedimiento, el *contraddittotio* se llevará a cabo por medio de encuentros físicos entre el contribuyente y el funcionario encargado del *accertamento con adesione*, para valorar y/o modificar la correspondiente pretensión tributaria del acuerdo con la transparencia y equidad fiscal.

Terminada la fase *contraddittorio*, se producirá la preclusión del procedimiento de *accertamento con adesione* mediante la realización de dos etapas: la redacción por escrito del *atto di accertamento* y el perfeccionamiento del mismo mediante el pago de la suma acordada.

2.4.5.3.- Inglaterra (*Settling of Appeals by Agreement*)

En Inglaterra, la finalización de los procedimientos tributarios se da mediante los *agreements* de procedimientos tributarios y de sanciones, que es una concreta técnica convencional de resolución de conflictos dentro de los procedimientos tributarios; cuando el contribuyente exprese su intención de recurrir, y antes de que dicha reclamación sea resuelta por los tribunales, el inspector o cualquier otro funcionario autorizado, podrán llegar a un *agreement* por escrito o de otra índole, que tendrá la misma fuerza vinculante que una resolución.

En el supuesto de que sea aceptado, se considerará que existe un acuerdo entre el contribuyente y el inspector, por lo que el contenido del acuerdo se mantendrá inalterado.

2.4.5.4.- España (*Actas con Acuerdo*)

En España, están reguladas las Actas con Acuerdo dentro de la Ley General Tributaria en el artículo 155.

Dicha Acta con Acuerdo surge para cuando en la “elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinante para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o



mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración Tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o mediación mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo”.

El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración Tributaria.

La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

2.4.5.5.- Estados Unidos de América (*Alternative Dispute Resolution*)

La relación tributaria existente entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro de la legislación fiscal norteamericana descansa en las llamadas *Alternative Dispute Resolution*, las cuales constituyen un conjunto de procedimientos que buscan, no sólo dar rapidez y eficacia a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sino además ofrecer al contribuyente la oportunidad de alcanzar un acuerdo deseable, así como reducir con ello la lentitud, complejidad y coste económico que supone optar por la vía judicial, a la que se podrá acceder en cualquier momento del procedimiento.

2.4.5.6.- Alemania (*Tatsächliche Verständigung*)

En Alemania se consagran en las disposiciones fiscales los Acuerdos sobre los hechos o *Tatsächliche Verständigung*, término acuñado por la jurisprudencia, y que reconocidos por la doctrina alemana se han referido a aquellos acuerdos que tienen como base una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto es debido.

2.5.- CARACTERÍSTICAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS⁶

La Procuraduría ha sido muy enfática al insistir en que el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo debe ser visto como uno de carácter esencialmente flexible, regido además por los principios de celeridad e inmediatez. Se trata de un procedimiento que carece de mayores formalismos y que presupone la buena fe y la voluntad auténtica de las partes, autoridad revisora y contribuyente, para buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo surgido dentro de la auditoría. Obviamente, la búsqueda de consensos entre las partes presupone necesariamente que el procedimiento para la adopción del Proyecto de Acuerdo Conclusivo (PAC) tenga un carácter no adversarial.

Es decir, el PAC no es una instancia ni un medio de defensa, sino un medio alternativo de solución de controversias. Ahora bien, este medio se hace posible en nuestro sistema tributario porque cuando se intenta y adopta, es decir, cuando se "acuerda" en el PAC, sobre los términos y montos de las contribuciones a pagar, aún no existe definición -pronunciamiento final- sobre los hechos u omisiones generadores de esas contribuciones omitidas, y que le están siendo calificados, en el procedimiento de comprobación o revisión fiscal, al contribuyente auditado, sea éste persona física o moral.

2.5.1.- El procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo. Principio de flexibilidad

Hemos dicho que una de las características esenciales del PAC es la flexibilidad, la cual deriva, en primer lugar, del propio carácter consensual que tiene el PAC, cuyo objetivo no es otro que el de concertar la celebración de un acuerdo de voluntades entre autoridad revisora y contribuyente sobre la calificación de los hechos u omisiones efectuada en la auditoría. Así pues, más que tratarse de un proceso rigorista o formal, donde las acciones, escritos, manifestaciones, alegatos y pruebas de las partes están sujetos a términos o plazos

⁶ Uribe Guerrero, Edson. *Acuerdos Conclusivos. Teoría y Práctica del Primer Medio Alternativo de Solución de Conflictos en Auditorías Fiscales*. México 2015. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 3-5.



forzosos o a preclusión en su promoción o presentación, el PAC, dentro del exiguo marco legal que lo regula, puede diversificarse, ampliarse o reducirse, para adaptarse a los requerimientos o necesidades de las partes, siempre en búsqueda de alcanzar el mencionado objetivo: que las partes logren un acuerdo.

Se puede afirmar, sin duda, que este objetivo y características son propios y esenciales de la naturaleza misma de los MASC, cuya finalidad es precisamente la de buscar y encontrar una solución consensuada alterna al proceso judicial o administrativo, para solucionar la controversia, disputa o conflicto surgido entre las partes. Conviene citar textualmente lo que dice la Enciclopedia Jurídica Mexicana del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, al definir los MASC:

Hacia mediados de los setenta, ante la realidad de ciertos litigios difíciles y prolongados, surgieron convencionalmente como respuesta diversos medios no adversariales de solución de controversias cuyo origen es la sola voluntad de las partes y con un común denominador de celeridad, informalidad y flexibilidad, pretendiendo constituir alternativas ventajosas frente al litigio judicial o administrativo y frente al arbitraje...

Estos procedimientos, continúa diciendo más adelante la citada Enciclopedia, pueden involucrar "...la intercesión y asistencia de un tercero neutral que ayuda a facilitar dicha solución".

Asimismo, precisa que los MASC:

...constituyen medios autocompositivos, no adversariales, no adjudicatorios⁵ y voluntarios de solución de las controversias, que para su plena eficacia presuponen la buena fe de las partes que los emplean...

El PAC es un medio autocompositivo, ya que sólo la voluntad de las partes interviene para llegar al convenio o solución consensuada del conflicto. En los medios autocompositivos "...no hay imposición de la decisión a través de la participación de la voluntad de un tercero ..., aun cuando interviene un tercero -caso del amigable componedor, del conciliador o del mediador- resultará que la decisión del caso no se impone sino que es aceptada sobre la base del acuerdo o del consenso. La decisión se acata por la fuerza de la aceptación, permisión o convención que tuteló o patrocinó el avenimiento o entendimiento".

Estas características se cumplen en el PAC, pues la suscripción del conclusivo con que culmina el procedimiento depende únicamente del consenso de la voluntad de las partes. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente únicamente interviene como tercero, intermediario, mediador, facilitador. Luego entonces, confirmamos que la flexibilidad del PAC está dada por la propia naturaleza de éste, consistente en concertar un acuerdo o convenio entre las partes, por lo que la norma suprema del PAC no es otra que lograr la adopción consensuada de dicho acuerdo.

Lo anterior de ninguna manera significa que debemos considerar que el PAC comulga con todas y cada una de las características de los MASC, ya que tradicionalmente las controversias que se resuelven a través de éstos son conflictos que se presentan entre dos intereses o derechos particulares, mientras que en el PAC la controversia o diferencio se presenta nada menos que entre el interés público representado por el fisco federal y el interés específico del gobernado en su calidad de contribuyente; lo que desde luego influirá en la naturaleza del PAC.

Ahora bien, en el caso concreto del PAC, hay que advertir que su naturaleza flexible se configura desde la escasa regulación que, por decisión del legislador, norma los Acuerdos Conclusivos en tan sólo seis preceptos del CFF.

No debe olvidarse que la redacción de los textos legales relativos proviene originalmente - como se reconoce en la Exposición de motivos de la Iniciativa presentada por el titular del



Ejecutivo el 8 de septiembre de 2013- de la propia Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es decir, la abreviada regulación legal de la figura es la que permite contar con este amplio margen de actuación para que el organismo autónomo opere en la práctica forense alternativa el nuevo medio de solución de controversias (MASC), siempre en atención a los propios fines de éste.

Cabe también mencionar que la flexibilidad del PAC se corrobora con lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 69-H del CFF que dispone textualmente que los Acuerdos Conclusivos sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedente.

Tal disposición pone de relieve la diferencia fundamental que existe entre, por una parte, un recurso administrativo o un medio de defensa jurisdiccional o judicial en materia fiscal, y por otra parte, los MASC, con cuya naturaleza comulga el PAC.

Si bien en ambos casos existe una controversia o diferencio entre las posiciones de la autoridad fiscal y el contribuyente, en los recursos o medios de defensa interviene, con la potestad del Estado, un órgano que pone fin o soluciona esa controversia o diferencio con carácter obligatorio y vinculatorio para ambas partes, y si bien ese órgano, que puede ser una autoridad administrativa, un tribunal jurisdiccional (es decir, materialmente judicial, aunque no forme parte del Poder Judicial de la Federación), o un órgano judicial, atiende a los argumentos, agravios y alegatos de las partes para solucionar la controversia, lo cierto es que resuelve con autonomía, imparcialidad y plenitud de jurisdicción el conflicto planteado. Es decir, su decisión administrativa, jurisdiccional o judicial, va más allá de las partes y procede del libre arbitrio con que está investido el órgano decisorio.

En cambio, en los MASC se carece de la presencia de este órgano y la diferencia o desacuerdo que se produce entre las partes se va a resolver a través de la negociación o, más exactamente a través de la transacción, pues por esta última, según el Diccionario de la Real Academia Española, se entiende el "trato, convenio o negocio"; así como la "acción y efecto de transigir", y transigir a su vez significa "consentir en parte con lo que no se cree justo,



razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia, o bien, ajustar algún punto dudoso o litigioso, conviniendo las partes voluntariamente en algún medio que componga y parta la diferencia de la disputa".

En el caso del PAC la transacción, que es alcanzada, por la solución convencional, implica necesariamente la presencia de un tercero, lo cual, como se advierte, constituye una diferencia específica de este MASC. El tercero va a intermediar buscando que las partes resuelvan de común acuerdo el conflicto. Y este tercero está representado nada más ni nada menos que por un interlocutor de carácter público, ya que se trata de un organismo descentralizado, con autonomía técnica, funcional y de gestión, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, PRODECON, la cual tiene además el carácter de defensor no jurisdiccional de los derechos de los pagadores de impuestos.

Por tanto, es la naturaleza misma del PAC, como MASC, lo que permite y autoriza su flexibilidad, ya que el objetivo del procedimiento es que las partes lleguen, por su libre voluntad, a un acuerdo para solucionar en forma definitiva sus diferencias (solución convencional).

Aquí cabe hacer una precisión importante: el que sea la voluntad de las partes la que lleve o conduzca a la adopción y suscripción del Acuerdo Conclusivo que ponga fin a sus diferencias y, en el caso del PAC, ponga igualmente fin al propio procedimiento comprobación fiscal en la parte que quede consensuada, no significa en ningún caso que ese acuerdo o convenio pueda ir en contra de lo dispuesto por la ley.

Efectivamente, así como el órgano judicial o jurisdiccional, e incluso la propia autoridad administrativa que conoce del recurso, resuelve el conflicto que se le plantea haciendo uso de su libre arbitrio y su plena jurisdicción, sin que ello implique de ningún modo que su resolución pueda pronunciarse al margen de lo que disponen las leyes aplicables, así también el derecho positivo, con todas sus diversas fuentes formales, constituye el marco ineludible



tanto de esas decisiones administrativas y jurisdiccionales como de los convenios o acuerdos con que concluya el PAC.

A continuación se presentará un enfoque de los artículos del CFF de los que se puede desprender esta característica esencial del PAC, constituida por el principio de flexibilidad.

De los artículos 69-C, 69-D, 69-E y 69-H del CFF puede desprenderse que:

- a) La flexibilidad del PAC se advierte desde la hipótesis misma de su procedencia. En efecto, si bien el primer párrafo del artículo 69-C la condiciona a que los hechos u omisiones con los que no está de acuerdo el contribuyente, se encuentren consignados en la última acta parcial, el acta final, el oficio de observaciones o resolución provisional, el propio precepto en su segundo párrafo flexibiliza este requisito al prever que en cualquier momento podrá presentarse la solicitud del PAC, es decir, desde que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, y aunque añade que procederá siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones, este requisito, como se verá, según exégesis de PRODECON, está permeado igualmente por el principio de flexibilidad, lo que permite incluso que a través del PAC se anticipe la calificación de hechos u omisiones por parte de la autoridad en el procedimiento de comprobación fiscal.
- b) El PAC puede ser global o parcial, es decir, puede versar sobre todos los hechos u omisiones consignados, o bien solicitarse sólo sobre uno o varios de los mismos (artículo 69-C).
- c) Se cuenta con una amplia oportunidad para su promoción, ya que puede solicitarse en cualquier momento durante los plazos que la ley prevé para el ejercicio de las facultades de comprobación, así como para la emisión de la resolución determinante de crédito (artículo 69-C).

- d) La autoridad revisora, al contestar la solicitud de Acuerdo Conclusivo no solamente puede aceptar los términos en que se propone el acuerdo o bien negarse a adoptarlo, sino que también puede proponer términos diversos a los expresados por el contribuyente solicitante, conforme a los cuales aceptaría la suscripción del acuerdo (artículo 69-D).
- e) PRODECON puede promover en todo momento la emisión consensuada del acuerdo, para lo cual podrá convocar a mesas de trabajo (artículo 69-E).
- f) Los Acuerdos Conclusivos no generan precedente, ya que sólo surten efectos entre las partes (artículo 69-H).

Como se advierte, la propia forma de regulación legal de la figura reafirma el principio de flexibilidad del PAC. De igual modo, en los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de PRODECON, publicados el 27 de mayo de 2014 en el DOF (Lineamientos), al regularse con mayor detalle el PAC, se confirma desde luego su naturaleza flexible en cuanto a que es un medio tanto para establecer consensos como para que el contribuyente simplemente corrija su situación fiscal.

El PAC es un instrumento que permite tanto el llegar a consensos en relación con diferendos que existan en la calificación de hechos u omisiones efectuada en el procedimiento de comprobación, como un medio alternativo para que el contribuyente acepte esa calificación o parte de ella y se regularice por medio de la adopción del Acuerdo Conclusivo (artículo 96).

Resta por señalar que una de las consecuencias más importantes del principio de flexibilidad en el PAC, es que no existe la preclusión.

Efectivamente, entendiendo por preclusión la pérdida de la facultad para realizar ciertos actos dentro del proceso o procedimiento, cuando se haya pasado el tiempo para ello, resulta que dentro del PAC no existen fases o etapas fatales para que las partes realicen determinada conducta, pues dado el principio de flexibilidad que se constituye para procurar la solución



convencional, las partes (autoridad revisora y contribuyente) pueden realizar multiplicidad de acciones en diversas etapas del procedimiento alternativo.

2.5.2.- El principio de flexibilidad y la solicitud de Acuerdo Conclusivo. Tutoría de PRODECON.

El artículo 99 de los Lineamientos enumera los ocho requisitos que deberá contener la solicitud del PAC, a saber:

- 1) El nombre, domicilio y registro federal del contribuyente.
- 2) Copia certificada del poder general para actos de administración o dominio, o bien, el poder especial para la suscripción de Acuerdos Conclusivos, si comparece mediante representante legal.
- 3) Designar domicilio y autorizados para oír y recibir notificaciones.
- 4) Escrito dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y firmado por el contribuyente o su representante legal.
- 5) Identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad con los cuales no se esté de acuerdo.
- 6) Calificación que se pretende para esos hechos u omisiones, con expresión de los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten.
- 7) Los términos precisos con los que se propone a la autoridad la suscripción del acuerdo.
- 8) Comparecer bajo protesta de decir verdad.



Ahora bien, ¿qué sucede cuando, al presentar su solicitud, el contribuyente es omiso en cuanto a alguno de los requisitos anteriores? El propio artículo 99 de los mencionados Lineamientos nos da la respuesta al disponer, en su último párrafo, que PRODECON "...cuidará en todo momento que la solicitud de Acuerdo Conclusivo cuente con los elementos necesarios para hacer factible la adopción del acuerdo, en caso de que así proceda". Es decir que, a diferencia de los recursos o medios de defensa, el mandato está dado a la propia Procuraduría para que sea ésta la que "cuide" que la solicitud cuente con todos los requisitos.

En la práctica, cabe preguntarse en qué se traduce esta tutoría de PRODECON, expresada por el empleo del verbo "cuidará" en el artículo 99 citado. Ante todo consiste en que, como mediador, la Procuraduría puede actuar de oficio en todo momento (sin términos o preclusión dentro del PAC) en la búsqueda factible del consenso necesario para firmar el Conclusivo. Como sabemos, en un procedimiento judicial en que interviene un tercero, el juez o magistrado, se ceñirá (especialmente en materia fiscal o administrativa) a los planteamientos específicos de las partes para resolver la controversia, y sólo por excepción podrá dictar autos o decretar diligencias para mejor proveer al esclarecimiento de la causa. En cambio, en un MASC, en este caso el PAC, cuando en relación con los planteamientos de las partes PRODECON advierta que hacen falta elementos, como informes o documentos idóneos para alcanzar tal fin, puede requerirlos oficiosamente. De igual manera, como incluso lo dispone expresamente el 69-E segundo párrafo del CFF, puede convocar a mesas de trabajo, "promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo".

Por ejemplo, en lo referente al tema de este apartado, solicitud de PAC, es factible que la misma carezca de algunos requisitos o sea omisa en la presentación de ciertos documentos, como sería el caso de que no se presente junto con la solicitud la copia certificada del poder, sino una copia simple; aquí, en cualquier momento del PAC, e incluso en la propia cita que se haga a autoridad y contribuyente para la firma del acuerdo, PRODECON podrá proveer a efecto de que el contribuyente cumpla con ese extremo, presentando copia auténtica del poder.



Paralelamente, otro aspecto importante de la flexibilidad con que se tramita el PAC es que, aun sin requerimiento alguno por parte de la Procuraduría, el contribuyente puede, por iniciativa propia y al darse cuenta, ya iniciado el procedimiento, de que su escrito inicial careció de algunos elementos o requisitos, presentar nuevo ocurso regularizando su solicitud o incluso precisando o corrigiendo datos erróneos del escrito inicial.

De este modo, únicamente los requisitos esenciales son los que de manera inicial deberá satisfacer la solicitud de PAC para que la Procuraduría proceda a girar aviso inmediato, a la o las autoridades revisoras para que suspendan los plazos a que se refiere el artículo 69-F del CFF. Tales requisitos son básicamente los que permitan identificar el procedimiento de comprobación dentro del cual se propone el PAC, trátase de una visita, revisión de escritorio o de la novedosa revisión electrónica. Dichos requisitos, por tanto, son:

• **Requisitos esenciales que debe tener el escrito inicial de solicitud para que proceda ordenar la suspensión del artículo 69-F del CFF**

- a) El nombre y RFC del contribuyente.
- b) La firma que autentifique la solicitud.
- c) Copia cualquiera (simple, autorizada o certificada) que muestre la personalidad de quien comparece en representación legal (esto último con las salvedades a que nos hemos referido en párrafos precedentes).
- d) El número de expediente u oficio en que conste el procedimiento de comprobación, con mención de la autoridad que lo ordenó.

En un principio en PRODECON, atendiendo a la flexibilidad del procedimiento, la Dirección General de Acuerdos Conclusivos (DGAC) llegó a contactar inclusive de manera directa, por conducto de los servidores públicos que la integran, con los contribuyentes, a



efecto de que éstos adecuaran los términos de sus solicitudes, para la suscripción del Acuerdo Conclusivo, sin necesidad de requerimiento previo. No obstante, en forma posterior y con la finalidad de brindar mayor certeza jurídica a los ocursoantes, ya existe normatividad interna en el organismo para que en todo caso se requiera de forma escrita y mediante notificación el cumplimiento de los requisitos respectivos, específicamente por lo que se refiere a la identificación precisa de los hechos u omisiones observados en el procedimiento de comprobación, así como la calificación que se pretende para los mismos, con expresión de los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten, y exponiendo los términos precisos con los que se propone a la autoridad la suscripción del acuerdo.

Ahora bien, es evidente que dado lo inédito de la nueva figura de los Acuerdos Conclusivos, la Procuraduría puede asistir a los contribuyentes en la presentación de su escrito, sobre todo en cuestiones formales, no así en cuanto a los elementos sustanciales y estructurales relativos a la pretensión que sostenga el contribuyente auditado, ya que los mismos sólo a éste toca definirlos; es decir, cuáles son las calificaciones de los hechos y omisiones involucrados en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con las cuales no está de acuerdo y por qué. De este modo, si bien, como prevén los Lineamientos en su artículo 96, debe el contribuyente expresar las razones jurídicas que sustenten sus argumentos de fondo, lo importante son estos últimos, más que las primeras, teniendo en cuenta que PRODECON no es un intermediario cualquiera dentro del MASC, sino que tiene el carácter de experto fiscal, es decir, conoce el derecho que resulta aplicable al caso.

Sin embargo, este apoyo y asistencia de la Procuraduría al contribuyente dentro del PAC se encuentran limitados, y PRODECON ha interpretado en criterio normativo, el cual se cita a continuación, que se refiere fundamentalmente al escrito inicial de solicitud, pues en momentos posteriores para la elaboración de diversos escritos o promociones dentro del procedimiento, la Procuraduría ya no podrá asistir al contribuyente en su preparación. Así es, porque resulta fundamental que PRODECON preserve y salvaguarde su autonomía e imparcialidad como intermediario dentro del MASC, a efecto de generar confianza no sólo en el contribuyente, sino también en las autoridades, pues recordemos que al perseguir el

PAC la adopción consensuada de un acuerdo, resulta indispensable que las partes confíen en que la actuación del mediador resultará equilibrada.

El criterio normativo mencionado es el siguiente:

3/2014/CTN/CS-SG (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 28/11/2014)

ACUERDOS CONCLUSIVOS. UNA VEZ INICIADO EL PROCEDIMIENTO, LA PROCURADURÍA NO PUEDE ASISTIR A LOS CONTRIBUYENTES EN LA ELABORACIÓN DE LOS ESCRITOS O PROMOCIONES TENDENTES A ALCANZAR EL CONSENSO. De la lectura al artículo 98 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se desprende que este Organismo Autónomo interviene en el procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo como intermediario entre la Autoridad Revisora y el contribuyente, facilitador y testigo para la adopción del mismo. Por lo tanto, tomando en consideración que el Diccionario de la Real Academia Española define al intermediario como aquél que media entre dos o más personas, resulta evidente que una vez iniciado el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría no puede apoyar al contribuyente en la elaboración de los términos en que pudieran redactarse escritos o promociones ulteriores tendentes a alcanzar el consenso, pues de hacerlo, este Organismo Autónomo pasaría de mediador entre las partes, a asesor de una de ellas, restando así imparcialidad al procedimiento.

Resulta desde luego evidente que si la materia del PAC son los hechos u omisiones que las autoridades fiscales revisoras detecten en los procedimientos de comprobación, es de relevancia estructural que la solicitud respectiva contenga con precisión los requisitos a que se refieren las fracciones V, VI y VII del referido artículo 99. No obstante ello, aquí también opera la flexibilidad del procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo, PAC, como puede advertirse a través de la consideración de los siguientes supuestos:

• **Flexibilidad en la identificación de hechos y omisiones planteada en la solicitud del PAC**

- a) Si el contribuyente no precisa los hechos u omisiones, ni señala la calificación que pretende para los mismos y por tanto los términos en que propone la suscripción del acuerdo, PRODECON deberá requerirlo para que exponga lo conducente y no considerar simplemente la improcedencia de la solicitud.

- b) Cuando PRODECON advierte que los hechos u omisiones a los que el contribuyente se refiere en la solicitud de PAC son sólo algunos de los consignados en el procedimiento de comprobación (actas parciales, final, oficios de observaciones, etc.), podrá requerir al contribuyente que presente la solicitud para que manifieste si es o no su deseo incorporar otros hechos u omisiones.
- c) No obstante, aun si PRODECON no requiere en los términos del inciso anterior, el contribuyente en cualquier momento del PAC, mientras no se suscriba el acuerdo, puede hacer una propuesta que incluya nuevos hechos u omisiones de los observados en el procedimiento de comprobación. Aquí lo relevante es que estos hechos u omisiones ya eran del conocimiento del contribuyente desde su solicitud inicial de PAC, sin embargo, al no haber preclusión, dado el principio de flexibilidad, puede incluirlos posteriormente para que sean materia del conclusivo.

A continuación es ilustrativo ejemplificar con un caso concreto, diversos conceptos de los tratados en este apartado:

Caso Práctico I. Un contribuyente sufre una visita domiciliaria practicada por la Secretaría de Finanzas de una entidad federativa. En la última acta parcial (UAP) que levantan los auditores, le consignan diversos hechos en materia de impuesto sobre la renta (ISR), impuesto empresarial a tasa única (IETU) e impuesto al valor agregado (IVA). El contribuyente presenta su escrito inicial de solicitud de PAC, en el que:

- a) Como calificación del hecho en el procedimiento de comprobación, refiere que, en materia de ISR, la autoridad revisora le estimó que no retuvo el impuesto sobre salarios respecto de ciertas cantidades que entregó a sus trabajadores.
- b) Como calificación del hecho planteada por el contribuyente, apoyada por argumentos jurídicos y de fondo, manifiesta que los montos pagados a sus trabajadores (meseros) no



derivaron de la relación laboral, ni forman parte del salario para efectos fiscales, por lo que no había obligación de efectuar la retención, ya que se trataba de propinas de los clientes que acudían a su restaurante.

c) Por lo que toca al IVA, el contribuyente manifiesta su deseo de regularizarse, mediante el pago de las diferencias respectivas para acogerse a la condonación de multas que rige la suscripción del Acuerdo Conclusivo.

d) En cuanto a los hechos y omisiones consignados en la UAP, en materia de IETU, nada manifiesta el contribuyente.

A las pocas horas de haber recibido la solicitud, la DGAC gira correo electrónico a la autoridad revisora para que suspenda el procedimiento, con fundamento en el artículo 69-F del CFF.

Exactamente al día siguiente, dicho contribuyente exhibe un segundo escrito en alcance a su solicitud inicial, en el que aclara su nombre correcto, en cuanto al nombre de pila, no así por los apellidos.

Con posterioridad, la DGAC requiere al contribuyente para que manifieste si su solicitud abarca lo consignado en la UAP en materia de IETU. Al cumplir con este requerimiento, el contribuyente expone que en efecto no está de acuerdo con diversos hechos u omisiones respecto de tal gravamen, sosteniendo la calificación que pretende de los mismos, mediante diversos argumentos y razones.

Finalmente, con base en lo señalado por el contribuyente en los diversos escritos, la Procuraduría dicta el denominado: "ACUERDO DE ADMISIÓN DE SOLICITUD PARA LA ADOPCIÓN DE UN ACUERDO CONCLUSIVO CON REQUERIMIENTO DE CONTESTACIÓN".



Para concluir este apartado, cabe señalar que si el contribuyente acude al PAC únicamente para corregirse en los términos precisados en el procedimiento de comprobación, ya sea que pretenda hacerlo por todos los hechos u omisiones consignados, o sólo por algunos de ellos, no será necesario más que los identifique, sin que desde luego tenga que expresar la calificación que pretende se dé a esos hechos u omisiones, ni los términos en que propone la firma del Acuerdo Conclusivo, al tratarse de casos de corrección fiscal, donde es evidente que el contribuyente está aceptando la postura de la autoridad revisora en el procedimiento de comprobación.

2.6.- FONDO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS⁷

Ahora bien, se crean los acuerdos conclusivos como una medida para “promover” y “garantizar” el respeto a los derechos fundamentales (individuales o sociales) y como verdaderamente progresiva a favor de los contribuyentes que desean pagar sus contribuciones pero no en la medida que se les indica o mediante el beneficio de única condonación de multas, con lo cual, tanto el contribuyente como el Estado resultan favorecidos: el contribuyente por cuanto a evitar un pago alto por efectos de las multas, y el Estado por cuanto a recuperar en forma rápida la omisión conocida. Para ello, la exposición de motivos señala:

Acuerdos conclusivos

El artículo 2o., fracción XIII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece el derecho a corregir la situación fiscal de los contribuyentes con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que en su caso corresponda. En ese sentido, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación dispone que iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar la declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren los artículos 46, 48, y 76 del mismo ordenamiento, según proceda. Esto es, los contribuyentes pueden presentar sólo declaraciones complementarias derivado de una visita domiciliaria o

⁷ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica de litigio en México. México: 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p.185-190.

revisión de gabinete y cumpliendo con el pago de multas, conforme lo establece el artículo 76 antes citado.

En ese contexto y dentro del principio de ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, se propone, como un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la figura de Acuerdos Conclusivos, mediante la adición de un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

La propuesta que se formula considera la participación institucional de la Procuraría de la Defensa del Contribuyente, con lo cual se propiciaría que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, en caso de alcanzarse éstos, dicha Institución constataría que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos.

Se propone que la solicitud de un acuerdo conclusivo sea opcional y a petición de los contribuyentes; sin embargo, para aquéllos que lleguen a suscribir un acuerdo conclusivo se plantea prever como beneficio la condonación, en la primera ocasión, del cien por ciento de las multas y, en la medida de que no es limitativo y se puede ejercer en subsecuentes ocasiones; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Ahora bien, considerando que un acuerdo conclusivo tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer que no procederá medio de impugnación contra el mismo y que únicamente surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generarán precedentes y no podrá ser aplicado en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad, es decir, no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias. Aun en el supuesto de que existieran dos casos similares, no podría aplicarse automáticamente el mismo acuerdo conclusivo al segundo contribuyente, puesto que habría que iniciar el procedimiento nuevamente a fin de corroborar que se trata del mismo supuesto.

Tenemos así que la iniciativa de reforma discurre del derecho de autocorrección que prevé la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, como expresamente lo señala, y pugna esencialmente por llegar a un acuerdo para el pago público entre contribuyentes y el Estado cuyo antecedente se remonta a la práctica que llevaban a cabo las Administraciones Locales de Recaudación, en donde se escuchaba al contribuyente —sin norma escrita— respecto a su situación de adeudo, y se exponían los desacuerdos del contribuyente y sus posibilidades de pago para que fueran aceptadas o no por la autoridad, dado lo cual, la reforma lo único que produce es formalizar dicha práctica pero ahora en ley, con la variante de incluir, para

legitimar el acuerdo entre las partes, a la PRODECON, como árbitro o intermediador de dicho procedimiento, para que el acuerdo no sea “a puerta cerrada” sino con la participación de un ente ajeno a las partes que legitime el acuerdo al que se arribe. Iniciativa con la cual coincidieron los legisladores diputados y senadores, cuyo dictamen de éstos últimos expresamente señaló:

Acuerdos conclusivos

La Colegisladora, estimó viable la propuesta del Ejecutivo Federal de establecer como un medio alternativo para el cumplimiento de obligaciones fiscales, la figura de acuerdos conclusivos, respecto de los cuales resulta acertado que se tramiten, con la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la cual tendrá el papel de intermediario para un mejor acuerdo autoridad-contribuyente.

El acuerdo conclusivo tendrá por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales; en contra del mismo no procederá medio de defensa alguno y sólo surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generarán precedentes y no podrán ser aplicados en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, ya que con esta medida se resuelven casos específicos, analizando las particularidades que se susciten en los mismos.

Sin embargo, a diferencia de la propuesta del Ejecutivo Federal, con el fin de dar mayor certeza jurídica a los contribuyentes, la Colegisladora realizó adecuaciones en los artículos 69-E y 69-H, a efecto de señalar que de concluirse el procedimiento con la suscripción del acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría y que en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno.

...

VIGÉSIMA SEXTA. Se estima procedente también la propuesta de los llamados acuerdos conclusivos, por demás innovadora en el ámbito jurídico fiscal, como medio alterno de regularización de la situación fiscal de los contribuyentes, extrajurisdiccional, en el que se pueden dirimir controversias entre éstos y la autoridad fiscal con la mediación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo que se visualiza como un espacio con cada vez mayor demanda para alcanzar acuerdos favorables para ambas partes.

Por lo tanto, se insertan en el CFF los acuerdos conclusivos, a fin de agilizar el pago público, bajo la siguiente temática, de la cual vale la pena citar todos los artículos que la componen en virtud de ser novedosa y por tanto, su conocimiento por parte de todos los interesados resulta importante saber conforme a la exacta letra de la ley. Así, el primer artículo (69-C) que compone este nuevo Capítulo II del Título III del CFF señala:

Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

De donde se advierten las siguientes connotaciones:

- Se trata de un derecho de petición, pues para que se inicie el procedimiento correspondiente, se requiere siempre de una solicitud escrita por parte del contribuyente, ya que evidentemente no se puede iniciar de oficio por la autoridad fiscal, sea federal o coordinada local, lo cual refleja el derecho a que se refiere el artículo 8 Constitucional:

Artículo 8o. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

El cual, como ya se ha mencionado, es un derecho humano que corresponda al Estado “proteger”, “respetar”, “promover” y “garantizar”. Así, la solicitud o petición que presente el contribuyente a la PRODECON puede ser *ex ante* (previo a las actas u oficios de observaciones que emitan las autoridades de los hechos u omisiones de los contribuyentes) o *ex post* (una vez que las autoridades ya hayan emitido sus actos u oficios de observaciones de los hechos u omisiones de los contribuyentes) dentro de la auditoría, la cual, como ya se dijo, procede en dos momentos:

- Un primer momento lo encontramos dentro del primer párrafo de artículo 69-C y se refiere a la inconformidad del contribuyente *ex post* de los hechos u omisiones consignados por la autoridad revisora en:

- i) La última acta parcial —visita domiciliaria—;
- ii) El acta final —visita domiciliaria—;
- iii) El oficio de observaciones o;
- i) Resolución provisional

Lo cual hace referencia a la existencia de una visita domiciliaria, de una revisión de gabinete, o de una revisión en línea —por así decirlo— de la contabilidad del contribuyente que se incluye igualmente con la adición de una fracción IX al artículo 42 del propio CFF. En este primer momento, es claro que el contribuyente es reactivo respecto de las observaciones que le realiza la autoridad, situación que aparentemente hiciera pensar que no existe otra oportunidad para hacer petición sobre el acuerdo conclusivo; no obstante existe un segundo momento dentro del segundo párrafo del artículo 69-C en donde el contribuyente se vuelve ahora proactivo.

- Este segundo momento puede surgir en cualquier tiempo, y es vigente desde el inicio de las facultades de comprobación hasta antes de que se dicte la resolución determinante, es decir, todo lo que dure la auditoría, en donde el contribuyente puede igualmente pedir el acuerdo conclusivo incluso antes de la emisión de las actas referidas, anticipándose a ellas como petición *ex ante*, la cual es procedente siempre y cuando la autoridad haya hecho ya una calificación de los hechos sobre los cuales verse. Esto es, la autoridad revisora debe haber realizado ya un juicio de de valor —no un juicio de hecho— respecto de los hechos u omisiones del contribuyente, de no ser así, si se trata de un adeudo que sólo el contribuyente sabe que existe y por tanto no ha sido observado por la autoridad, el único camino posible sería la autocorrección conocida ya por efectos de la fracción XIII del artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

En ambos casos (*ex ante* y *ex post*, previo a las observaciones de las autoridades o posterior a ellas), es claro que el contribuyente acude a esta opción conclusiva porque está de acuerdo en adeudar, de otra forma no acudiría a él, con la intención de obtener un beneficio que, para el caso de que sea aceptado en forma total o parcial por la autoridad, producirá por única ocasión la condonación de las multas.

2.7.- DIFERENCIA DE LA REGULARIZACIÓN DENTRO DEL ACUERDO CONCLUSIVO Y LA AUTOCORRECCIÓN⁸

2.7.1 Planteamiento general

El procedimiento para la adopción de Acuerdo Conclusivo, en forma paradójica, no es reconocido de manera textual, no el ordenamiento legal ni en el reglamentario, como una vía para que los contribuyentes regularicen su situación fiscal en el transcurso de la auditoría.

Si se consultan los 8 artículos que regulan esta figura tanto en el Código Fiscal de la Federación (CFF) como en el Reglamento de dicho cuerpo normativo⁹, no se va a encontrar precepto alguno en que se reconozca dicho carácter; sin embargo, la naturaleza misma del nuevo medio alternativo y la forma en que éste opera, permite llevar a buen puerto esta posibilidad.

Esta faceta de los Acuerdos conclusivos no deriva, desde luego, de una apreciación subjetiva del autor, sino encuentra su origen en la misma exposición de motivos de la iniciativa por medio de la cual, entre otras modificaciones, el titular del Ejecutivo Federal propuso incluir a los Acuerdos conclusivos en nuestro sistema tributario. En dicha exposición de motivos se manifestó lo siguiente:

⁸ Uribe Guerrero, Edson. Acuerdos Conclusivos. Teoría y Práctica del Primer Medio Alternativo de Solución de Conflictos en Auditorías Fiscales. México 2015. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 173-210

⁹ Artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación, así como 71 y 71 del Reglamento de dicho código.

...dentro del principio de ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal, **se propone, como un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de las facultades de comprobación, la figura de Acuerdos Conclusivos**, mediante la adición de un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”, en el Título III del Código Fiscal de la Federación.

La propuesta que se formula considera la participación institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la cual se propiciaría que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, en caso de alcanzarse éstos, dicha institución constataría que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos...

Es decir, desde su concepción, los Acuerdos conclusivos fueron reconocidos como una vía legítima para que los contribuyentes pudieran regularizar su situación fiscal durante el ejercicio de las facultades de comprobación, siendo la PRODECON el organismo encargado de instrumentar este procedimiento.

Atento a lo anterior, una vez que se aprobó formalmente la inclusión de este nuevo medio alternativo en el CFF, la PRODECON, mediante la emisión de los lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente reconoció que esta figura, además de tener por objeto la solución anticipada de los diferendos que surjan en el transcurso de una auditoría, también es un medio para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal.

Es decir, con la emisión de dichos Lineamientos se perfeccionó la naturaleza del procedimiento de Acuerdo Conclusivo, ya que no sólo fue reconocido como una vía para que los pagadores de impuestos expresaran su rechazo en contra de los aspectos sustantivos de las revisiones de que son sujetos, sino también como un medio alternativo de regularización, tal y como lo refirió el titular del Ejecutivo Federal.

Teniendo claro lo anterior, cabe ahora formularnos un par de preguntas:

Primera. ¿Cuál es la utilidad de reconocer al Acuerdo conclusivo como un medio para que los contribuyentes puedan regularizar su situación fiscal?



Segunda. ¿En qué se diferencia la nueva figura, para efectos de la regularización de los contribuyentes, de la autocorrección fiscal que ya existe en nuestro sistema tributario?

Al respecto, podemos decir que el surgimiento del nuevo medio alternativo trajo consigo un fenómeno interesante, ya que diversificó y amplió la posibilidad que tiene el contribuyente para hacer efectivo un derecho que le es reconocido por la ley: **la corrección fiscal**.

Hasta el año 2013, antes de la introducción de los Acuerdos conclusivos, si el pagador de impuestos quería corregir su situación fiscal en el transcurso de una auditoría, forzosamente lo tenía que hacer a través de la figura de la **autocorrección**, procedimiento éste de efectos caso adhesivos, cuyo desahogo exclusivo ante la misma autoridad revisora provoca que sea ella quien, unilateralmente, determine las acciones que debe seguir el contribuyente para poder acceder a ese derecho.

Hoy en día con los Acuerdos Conclusivos, existe otra opción. A diferencia del control unilateral que ejerce la fiscalizadora en la **autocorrección**, **este nuevo medio alternativo permite que el contribuyente modifique o subsane algún elemento de su situación fiscal a través de un consenso con la autoridad que lo audita, respecto de los hechos u omisiones materia de corrección**, es decir, a través de una **regularización pactada**, cuya característica esencial es la participación institucional de PRODECON, quien tiene el carácter de intermediaria, facilitadora y testigo de esa regularización.

Tomando en cuenta lo anterior, resulta lógico formularnos una pregunta más:

¿Qué valor agregado tiene el que un contribuyente opte por corregir su situación fiscal a través de la **regularización pactada** que ofrece el Acuerdo Conclusivo, en comparación con la **autocorrección** que se lleva a cabo directamente entre el fisco y el contribuyente?



La respuesta a esta interrogante no es teórica, sino fundamentalmente práctica. Al optar por la **regularización pactada** el contribuyente obtiene beneficios **económicos, formales y de fondo** que la **autocorrección**, por su propia naturaleza, no puede ofrecerle.

En cuanto a los primeros, los beneficios **económicos** se refiere a las ventajas calculables en pesos y centavos que obtiene el contribuyente por regularizarse mediante el procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

Si bien pudiera pensarse que el único beneficiario económico que ofrece el conclusivo es la condonación de multas que prevé el artículo 69-G del CFF, ello no es así, como se verá en el siguiente Capítulo con algunos casos prácticos, este medio alternativo, además de la condonación, está generando un ahorro significativo de recursos y tiempo al contribuyente con motivo de la terminación anticipada de las facultades de comprobación.

Ha habido casos en que, por virtud de la **regularización pactada** en el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, las auditorías concluyen en menos de 45 días hábiles; algo inédito en el esquema ordinario de **autocorrección**, en el que forzosamente el contribuyente debe esperar, conforme se prevé en el CFF, a que se levante el acta final (AF) o se le notifique el oficio de observaciones, según sea el caso, lo que generalmente sucede, en promedio, 11 meses después de que se inicia la auditoría.

Por otro lado, los beneficios **formales** se refieren a las ventajas de procedimiento que hacen mucho más equilibrada, accesible y simple la **regularización pactada**, en comparación con el trámite común que necesariamente debe seguir el contribuyente para poder **autocorregirse**.

Como se expondrá a continuación, el método al que debe ceñirse el contribuyente para acceder a la **autocorrección** se puede advertir como inequitativo en su perjuicio y a favor de la autoridad, ya que en la práctica, es ella quien define unilateralmente la oportunidad y procedencia de esta figura, los términos en que se debe llevar a cabo la misma, así como el momento en que legalmente surte efectos, entre otros aspectos.



En cambio, en la **regularización pactada** la autoridad pierde el “monopolio” de estas decisiones, ya que la corrección opera y surte efectos ante el cumplimiento de las condiciones definidas en el propio Conclusivo; no hay lugar para criterios unilaterales, discrecionales o caprichosos que pretendan cuestionar u obstaculizar sin justificación el acceso del contribuyente a este derecho.

Por último, los beneficios de **fondo** están relacionada con la seguridad jurídica que obtiene el sujeto auditado cuando corrige su situación fiscal a través del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, en comparación con efecto jurídico limitado que produce una **autocorrección** común.

Tal y como se explicó anteriormente, la suscripción del Acuerdo Conclusivo otorga, por ministerio de ley, plena seguridad jurídica al sujeto revisado, al tornarse legalmente indiscutibles los hechos u omisiones sobre los que versa aquél, así como por la improcedencia de su impugnación vía juicio de lesividad.

Esos postulados, por claros, no requieren de mayor análisis; lo que resulta interesante es por qué la estructura normativa que soporta a la **autocorrección** no dota de esa misma seguridad jurídica al contribuyente. Para ello, es vital el estudio de una jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), cuyo alcance fue incluso puesto en evidencia por la claridad de un voto disidente, y en donde se decidió sostener un criterio que, a mi juicio, no abona para el fortalecimiento de los derechos de los contribuyentes.

Puntualizando lo anterior, a efecto de darle su justa dimensión a los beneficios referidos, resulta necesario en primer término analizar la estructura jurídica que rige a la corrección fiscal en sentido amplio, a fin de identificar las dificultades técnicas y prácticas que se presentan cuando ésta se ejerce directamente por el sujeto auditado vía la **autocorrección**, para después, en el siguiente capítulo, conocer mediante casos reales cómo se están



superando estos obstáculos a través de la **regularización pactada** que se lleva a cabo en el Conclusivo.

En otras palabras, se hará evidente cómo, mediante la nueva figura, se está transitando de una **autocorrección** cerrada, adhesiva y rígida, a una verdadera **regularización** abierta, transparente y accesible que con motivo del pacto en que se encuentra sustentada, dota además de plena seguridad jurídica al contribuyente.

2.7.2.- La corrección fiscal fuera del procedimiento de Acuerdo Conclusivo: autocorrección

La corrección fiscal es, en consecuencia, el acto mediante el cual el contribuyente, una vez iniciadas las facultades de comprobación, modifica por voluntad propia su situación fiscal con el objeto de reconocer y subsanar alguna omisión o inconsistencia en la determinación y entero de sus contribuciones.

Coloquialmente se le conoce como un acto de “arrepentimiento” tributario a través del cual el sujeto auditado, como consecuencia de una observación formulada en la revisión, presenta una declaración complementaria con repercusión impositiva a su cargo, ya sea incrementando ingresos o valor de actos o actividades, o bien, disminuyendo deducciones o pérdidas fiscales conforme a las reglas que establece el artículo 32 del CFF.

Esta posibilidad que tiene el contribuyente de corregir su situación fiscal ha sido objeto del análisis en nuestro país, a tal grado que el legislador, en el año 2005, mediante la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), la reconoció formalmente como una garantía para quien es objeto de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La intención de esta ley, según se advierte en su exposición de motivos, fue la de “...reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin desconocer, por ello,

ni invalidar los derechos y garantías que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el Código Fiscal de la Federación...”.

Por lo que ve al tema específico de la corrección fiscal, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, en el dictamen respectivo, celebró el alcance que tendría esta figura. Hizo énfasis en lo positivo que resultaría, por virtud de esta ley, que los contribuyentes pudieran corregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades de comprobación sin necesidad de agotar todo el procedimiento de fiscalización. Aquí la parte relativa del dictamen:

... De gran magnitud, resalta la importancia de reconocer el derecho a los contribuyentes de autocorregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, toda vez que con ello se estimula la regularización de los contribuyentes sin necesidad de agotar todo el procedimiento de fiscalización tan largo y costoso para el estado, y que al mismo tiempo, brinde certeza jurídica a los contribuyentes para que asiente su corrección fiscal en el acta respectiva...

Una vez aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 23 de junio de 2005, la LFDC se ha caracterizado por ser un cuerpo normativo sencillo, fácil de comprender, de tan sólo 24 artículos, de los cuales seis están relacionados con el tema de la corrección fiscal.¹⁰

La primera referencia que hace esta ley respecto de la figura que nos ocupa, se encuentra en el artículo 2, fracción XIII, en donde se reconoce que **es un derecho de los contribuyentes “...corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación...”**

En armonía con lo anterior, el artículo 13 establece como obligación a cargo de las autoridades fiscales el informar a los contribuyentes, al inicio de las facultades de comprobación, el derecho que les asiste para corregir su situación fiscal y los beneficios que ello puede reportarles.

¹⁰ Artículos 2, 13, 14, 15, 16 y 17 de la LFDC.



Posteriormente, en los artículos 14 a 17 se establecen las reglas inherentes a esta figura y se explica cómo opera la misma, definiendo esencialmente:

- a) **La firma en que debe llevarse a cabo la corrección**, es decir, mediante la presentación de una declaración normal o complementaria, según corresponda.
- b) **Las contribuciones que puede abarcar**. El contribuyente puede corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de revisión.
- c) **El momento en que procede**; es decir, desde que inicie el ejercicio de facultades y hasta antes que se les notifique la resolución que determine las contribuciones omitidas.
- d) **La "autonomía" que conlleva el ejercicio de este derecho**. Se dispone expresamente que para ejercer el derecho a la corrección no es necesaria la autorización de la autoridad fiscal.
- e) **La manera en que se instrumenta**; es decir, el contribuyente entrega a la autoridad una copia de la declaración de corrección, y ésta, dentro de un lapso de diez días, debe comunicar mediante oficio haber recibido dicha declaración, sin que ello signifique que la corrección fue aceptada.
- f) **El momento en que se reconoce como válida la corrección**. En estricta relación con el inciso anterior, se deja claro que presentar una declaración por corrección no es suficiente a efecto de que ésta se reconozca formalmente, pues para que ello suceda, la autoridad revisora debe darle el visto bueno a la declaración, previa verificación de los datos reportados.



g) **La forma en que debe proceder la autoridad según la etapa de la auditoría en que el contribuyente se corrija.** Aquí se presentan tres supuestos:

Primer supuesto: Si el contribuyente se corrige **antes** de que concluyan las facultades de comprobación, es decir, previo a que se levante el acta final o antes de que transcurran los 20 días posteriores a la notificación del oficio de observaciones, según sea el caso, la autoridad concluirá su revisión siempre y cuando hubieren transcurrido, al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de las facultades de comprobación.

Segundo supuesto: Si el contribuyente se corrige después de que se concluyan las facultades de comprobación, es decir, posterior al levantamiento del acta final o después de que transcurran los 20 días posteriores a la notificación del oficio de observaciones, según sea el caso, la autoridad debe de comunicar mediante oficio la aceptación de la corrección al contribuyente en un plazo que no exceda de un mes, contado a partir de que reciba la declaración por corrección.

Tercer supuesto: Si el contribuyente se corrige después de que se concluyan las facultades de comprobación, pero además hubieren transcurrido cinco de los seis meses con que cuenta la autoridad para emitir la resolución determinante del crédito fiscal, la fiscalizadora contará con un mes adicional a los seis ya referidos para comunicar mediante oficio al contribuyente la aceptación de la corrección.

h) **La prohibición para determinar nuevas omisiones de contribuciones ya revisadas;** se establece que la autoridad fiscal no podrá determinar nuevas omisiones de contribuciones ya revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes.

i) **La posibilidad de liquidar contribuciones que no fueron materia de corrección;** si la autoridad detecta en la auditoría que existen contribuciones por las que el sujeto revisado



no se corrigió, o se corrigió parcialmente, la autoridad debe continuar su revisión y liquidar la cantidad correspondiente.

j) Los beneficios económicos que genera la corrección; se traduce en un descuento del 70 u 80 por ciento de las multas que procedan por contribuciones omitidas, según la etapa de la auditoría en que se lleve a cabo la misma.

Ahora bien, del análisis que se realiza a las normas que regulan el ejercicio de la autocorrección, puede concluirse que si bien constituyó un avance significativo el que la LFDC reconozca a la corrección fiscal como un derecho para todo aquel contribuyente que se encuentre siendo auditado, lamentablemente la estructura normativa que se diseñó para materializar ese derecho, por sí misma, no alcanza para que el contribuyente lo ejerza en forma accesible, equilibrada, flexible y, sobre todo, con plena seguridad jurídica.

La experiencia nos muestra que los contribuyentes que optan por corregir su situación fiscal directamente con la autoridad revisora, sin la intermediación de PRODECON, enfrentan una serie de obstáculos que van desde la propia mecánica que se tiene que seguir para lograr la corrección, hasta la indefinición de sus efectos jurídicos.

Estas inconveniencias no son menores, y lamentablemente en algunos casos se están viendo acentuadas por diversos factores, dentro de los que destacan la contradicción que existe entre las reglas que establece la propia LFDC para el ejercicio de este derecho; la falta de simetría que existe entre este ordenamiento y los preceptos correlativos que contiene el CFF para acceder a la figura, así como la emisión de diversos criterios jurisdiccionales que, lejos de robustecer la corrección fiscal como un verdadero derecho de los contribuyentes, acotan su potencial en perjuicio de éstos.

Bajo tales circunstancias, a continuación procede efectuar un análisis sistemático comparativo entre la corrección fiscal del contribuyente fuera del PAC (autocorrección) y la que tiene lugar dentro de este procedimiento alternativo por medio del consenso de las partes:



a) La mecánica para acceder a la autocorrección es rígida. Para hacerla efectiva, el contribuyente debe consentir en términos absolutos lo que pretende corregir.

Para entender este primer punto es necesario establecer algo fundamental: el derecho a autocorregirse es optativo para el contribuyente; los términos en que lleva a cabo esa corrección, no.

Experiencias suficientemente reiteradas muestran que para poder corregirse, el sujeto auditado debe someterse estrictamente a los términos que la fiscalizadora establece durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, según los hechos u omisiones detectados y plasmados en actas u oficios.

Este fenómeno se produce debido a la rigidez de la estructura normativa que regula a la corrección, ya que ni la LFDC ni el CFF permiten que el sujeto examinado acceda a esta garantía por otro camino que no sea el de consentir en términos absolutos aquellas observaciones que pretende corregir.

En una visión conservadora, podría considerarse que esta mecánica no sería lesiva por sí, ya que pueden existir casos en que el auditado esté de acuerdo con las observaciones detectadas y, por ende, acepte corregirse exactamente en esos términos. El problema es cuando se da un caso contrario; ahí no hay opción.

En efecto, la crítica se centra en aquellos casos, muy comunes, en que el contribuyente, aun cuando de forma legítima pretende hacer efectivo su derecho a la autocorrección, se enfrenta con que la autoridad no lo reconoce por no llevarse a cabo exactamente en los términos exigidos en la revisión o auditoría fiscal.

Ante este escenario, cabe hacernos la siguiente reflexión: ¿Puede considerarse válido que el ejercicio de un derecho del contribuyente conlleve una aceptación y un sometimiento



absoluto respecto de lo que opina o aprecia la autoridad revisora de su situación fiscal en el desarrollo de una auditoría?

Yo creo que no; sería tanto como aceptar que en un procedimiento administrativo, las observaciones que lleve a cabo la autoridad tienen nivel de "cosa juzgada", desconociendo así todas las imprecisiones que pudieran llegar a tener, por la misma labor tan compleja que representa aplicar e interpretar normas fiscales.

Sin lugar a dudas, esta rigidez para acceder a la corrección fiscal inhibe sensiblemente su ejercicio, ya que los contribuyentes saben que para poder gozar de los beneficios de dicha prerrogativa, es prácticamente imposible apartarse de las exigencias establecidas en la auditoría y deben aceptar, sin reparo, aquello que considera indebido la autoridad acerca de su situación fiscal.

Un ejemplo claro de esta visión rígida que tiene la autoridad fiscal de la autocorrección, se ve plasmado en la regla 2.17.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2015, publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014, en donde para efectos de otorgarle al contribuyente el beneficio de la condonación de multas ahí contenido, se le exige autocorregirse totalmente y a satisfacción de la autoridad, según se ve a continuación:

Los contribuyentes que estén sujetos a facultades de comprobación y que opten por autocorregirse podrán solicitar la condonación a que se refiere el artículo 74 del CFF, a partir del momento en que inicien las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que venza el plazo previsto en el artículo 50, primer párrafo del CFF; para lo cual en todos los casos, el contribuyente deberá autocorregirse totalmente y a satisfacción de la autoridad, conforme a lo siguiente ...

I. Cuando los contribuyentes manifiesten su intención de cubrir las contribuciones a su cargo, los accesorios y la multa en una sola exhibición, los porcentajes de condonación serán los siguientes:

Multas por impuestos propios 100%

Multas por impuestos retenidos o trasladados 100%

II. Cuando los contribuyentes manifiesten su intención de cubrir las contribuciones a su cargo, los accesorios y la multa en parcialidades o en forma diferida, los porcentajes de condonación serán los siguientes:

Multas por impuestos propios 80%

Multas por impuestos retenidos o trasladados 60%

III. Presentar escrito libre en el que manifieste la solicitud de condonación ante la ALR que corresponda a su domicilio fiscal, señalando el monto total a cargo y el monto por el cual solicita la condonación de la multa, así como la solicitud del pago en parcialidades, en su caso.

No hay mejor ejemplo para evidenciar la forma en que la autoridad fiscal concibe la autocorrección del contribuyente; nótese que los términos en que se redacta dicha regla denotan un manejo absoluto de la figura por parte de la autoridad, sin que pueda advertirse que obedezcan efectivamente a una facilidad para hacer más accesible un derecho que la ley le reconoce al contribuyente.

Conforme a esta regla, el sujeto auditado no sólo debe someterse a las observaciones que le formule la autoridad en la revisión, sino además se le exige que la autocorrección se lleve a cabo "totalmente" y a "satisfacción de la autoridad", entiéndase lo que se entienda por esto último.

Por lo que ve a esta autocorrección "total", resulta desafortunado que la autoridad, con el pretexto de ofrecer una condonación mayor a la que establece la LFDC, haga renunciar al sujeto auditado, en forma implícita, a su derecho de corregirse tan sólo por alguna o algunas de las distintas contribuciones objeto de la revisión, tal y como lo autoriza el primer párrafo del artículo 14 de la ley en cita:

Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o. de la presente Ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

En una sana práctica administrativa, la emisión de una regla miscelánea debe ir encaminada a facilitar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y no debe ser una "tentación" para que el contribuyente se prive de un derecho que se le reconoce en la ley, a cambio de un beneficio que se le ofrece en la vía administrativa.

Por otro lado, resulta aún más grave el que en la regla se establezca que para poder acceder a la condonación de multas, el contribuyente deba corregirse "a satisfacción de la autoridad", dado que caemos en un terreno de subjetivismo absoluto en perjuicio del sujeto auditado.

¿Cómo debe de interpretarse esa "satisfacción"? ¿Qué debe entenderse por ello? Esto, con la incertidumbre que ello implica, tendrá que ser averiguado por el propio contribuyente cuando pretenda acogerse a esta regla.

Ahora bien, no se desconoce que esta disposición administrativa, la RMF en comento, no es obligatoria y, por ende, que el sujeto auditado puede estar en libertad de acogerse o no a ella; sin embargo, esa falta de obligatoriedad no puede permitirle actuar a la autoridad en forma caprichosa, colocando al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica con el pretexto, insisto, de ofrecerle un beneficio económico mayor al que le ofrece la LFDC.

Afortunadamente, mediante el PAC se está solucionando la problemática referida, ya que gracias a la flexibilidad de este medio alternativo los contribuyentes están accediendo a correcciones pactadas con la autoridad, sin tener que someterse estrictamente a las observaciones formuladas en la auditoría; de hecho, puede haber casos en los cuales se regulariza el sujeto auditado sin necesidad, siquiera, de que la autoridad plasme observación alguna en actas, lo que conforma y afirma la accesibilidad y flexibilidad del nuevo medio alternativo.

Aunado a lo anterior, sin necesidad de adherirse a la peculiar regla miscelánea previamente analizada, los contribuyentes están accediendo en el Conclusivo a la condonación total de multas, tanto de fondo como formales, sin condición alguna.

b) La corrección fiscal es un derecho del contribuyente cuya eficacia fuera del PAC, paradójicamente, depende de la autoridad fiscal.

Este punto está ligado al anterior, ya que empodera aún más a la autoridad en el procedimiento de corrección fiscal. De hecho, le da un control total sobre el mismo.

En efecto, para acceder a este derecho, el contribuyente no sólo debe presentar una declaración por corrección en la que reconozca las observaciones efectuadas en la auditoría; eso no basta para que se considere formalmente corregido. El sujeto auditado, además, debe esperar al resultado del análisis que haga la autoridad de dicha declaración.

Visto de otra forma, si la autoridad no da por buenos los términos en que se llevó a cabo la corrección, ésta no surte efecto alguno en beneficio del sujeto revisado; cuestión que resulta ilógica, además de desproporcionada, ya que un derecho que se tiene como contribuyente no puede estar sujeto a que, para su ejercicio, lo autorice la autoridad fiscal.

Debemos criticar este tipo de reglas, cuya lógica se centra en permitir a la autoridad decidir cuándo un contribuyente puede disfrutar un derecho que la ley le concede. Así no funciona el ejercicio de los derechos, y menos los de índole tributario. Así no son eficaces las garantías.

Lamentablemente esta visión no es compartida por algunos juzgadores y, sin mayor alcance que el que puede dar el texto de la propia norma analizada, cuando se somete a discusión este tipo de temas, se falla ciñéndose únicamente a éste. Aquí un ejemplo.

AUTOCORRECCIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, NO IMPIDE LA EMISIÓN DE UNA RESOLUCIÓN DETERMINANTE. El numeral 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece que si durante el ejercicio de las facultades de



comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrigen su situación fiscal y han transcurrido al menos, tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales, lo que evidencia que éstas podrán dar por terminada la visita domiciliaria o la revisión de gabinete de que se trate previa valoración de tal autocorrección; de ahí que su simple presentación no les libera de la determinación del crédito fiscal, pues queda al arbitrio de la autoridad determinar si tal corrección se realizó en su totalidad.

Ahora bien, partiendo de la base de que entender no es lo mismo que justificar, pudieran llegar a resultar comprensibles ese tipo de interpretaciones restrictivas de los derechos de los contribuyentes a la autocorrección, si atendemos a las incongruencias que presenta la estructura legal que regula la figura, así como a las cuestiones de orden práctico involucradas en su operación. Veamos ambos aspectos.

En efecto, por lo que toca a la estructura legal, debe advertirse que surge una contradicción en la propia LFDC, ya que mientras en su artículo 14 establece que el ejercicio del derecho a la corrección no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal, inmediatamente después, el artículo 15 dispone que la entrega de la declaración por corrección que haga el contribuyente a la fiscalizadora, no implica la "aceptación" de dicha corrección.

Este evidente conflicto de normas viene a ser aclarado (o rematado) en definitiva por el artículo 16 del mismo ordenamiento, al disponer en su primer párrafo que la corrección fiscal operará legalmente sólo si "a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada" se constata que el sujeto auditado subsanó en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación.

Es decir, aunque la LFDC disponga con todo acierto y lógica que el ejercicio del derecho a la corrección no está sujeto a que lo autorice la autoridad, la mecánica establecida en la misma ley para hacer efectiva esa garantía establece lo contrario. Antinomia ésta que, como se dijo, provoca que, en todo caso, sea la autoridad la que decida en qué momento un contribuyente puede efectivamente gozar de su derecho a la corrección.



Para mayor claridad en lo expuesto, se transcriben, en la parte conducente, los artículos 14, 15 y 16 de la LFDC:

Artículo 14. (...)

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

Artículo 15. Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora, una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

Artículo 16. Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos, un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada, se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

En cuanto a los aspectos de orden práctico involucrados en el problema, resulta que, como ya se mencionó, para poder concluir satisfactoriamente con el trámite de autocorrección, el contribuyente debe presentar la declaración respectiva, exhibirla a la autoridad revisora y esperar a que ésta lleve a cabo el análisis correspondiente.

Este último paso es el que interesa, ya que se han detectado casos en que aun cuando el sujeto auditado acepta las observaciones que se le formulan en la auditoría, presenta su declaración por corrección en los términos que le indica la autoridad e incluso entera los impuestos respectivos, la fiscalizadora simplemente no resuelve el trámite, o bien solicita al contribuyente llevar a cabo una serie de actos adicionales para poder reconocerlo formalmente como corregido, colocándolo así en un estado de inseguridad jurídica.



Es decir, la crítica que se formula radica en la discrecionalidad con la que la autoridad puede actuar para valorar la información que le fue proporcionada y reconocer o no como corregido al contribuyente, siendo éste un mero receptor de la decisión que, con total arbitrio, puede tomar la fiscalizadora.

Nótese la vulnerabilidad a que está expuesto el sujeto auditado en este lapso en que la autoridad debe valorar la información proporcionada y resolver la corrección, ya que no existe procedimiento o protocolo alguno establecido en la ley en el que se contengan las garantías o parámetros de los que pueda valerse el contribuyente para obligar a la autoridad a resolver conforme a derecho su trámite, o bien, para evitar que se le requieran mayores requisitos que los estrictamente necesarios para acceder a su derecho a la corrección; de ahí que se reitere lo que se mencionaba en líneas anteriores, relativo a que no es posible que el ejercicio de un derecho, como lo es la corrección, penda del criterio, valoración o autorización unilateral de la autoridad.

Afortunadamente, como se verá más adelante con casos prácticos, este clima de vulnerabilidad se vence cuando el trámite de corrección se lleva a cabo mediante el Acuerdo Conclusivo, ya que PRODECON, como intermediario público, transparenta no sólo el procedimiento que se instrumenta para lograr la corrección, sino también los términos de la misma, logrando así un equilibrio en la relación fisco-contribuyente que, por antonomasia, ha sido de supra a subordinación incluso en el desarrollo de una auditoría.

Así es, las dificultades tanto prácticas como jurídicas que se han señalado están siendo superadas mediante el PAC, donde la autoridad fiscal no actúa más en forma unilateral y discrecional para decidir si opera o no la corrección en beneficio del contribuyente, sino que, en cambio, comparece a un procedimiento bilateral, ante PRODECON, para alcanzar una solución plenamente consensada con aquél.

Debe decirse, además, que la transparencia que aporta la presencia de PRODECON en el nuevo medio alternativo, logra "abrir" un escenario tradicionalmente hermético, como lo es



la auditoría fiscal, provocando con ello que se disminuyan sensiblemente los actos discrecionales y caprichosos durante el ejercicio de las facultades de comprobación. La experiencia nos muestra que, en el contexto de una auditoría fiscal, a mayor transparencia, mayor consistencia en los actos de las autoridades fiscales.

c) El contribuyente no puede acceder a la corrección fiscal fuera del PAC, tan pronto inician las facultades de comprobación.

El artículo 14 de la LFDC establece con toda claridad que los sujetos auditados pueden corregir su situación fiscal a partir del momento en que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades, y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.

Como se mencionó anteriormente, al dictaminar esta ley, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados hizo especial énfasis en lo positiva que resultaría esta facilidad de acceder a la corrección tan pronto iniciara una auditoría, ya que ello abriría la posibilidad de que el contribuyente no tuviera que esperar a que transcurriera todo el procedimiento de revisión, tan largo y costoso para el Estado, e incentivaría al mismo tiempo su corrección voluntaria.

No obstante lo acertado de haber incluido esta opción en la LFDC, en la práctica ha sido muy complicado para los contribuyentes ejercerla. La experiencia nos muestra que cuando el sujeto revisado pretende corregirse tan pronto inicia la revisión fiscal, la autoridad no le permite acceder a este derecho bajo el argumento de que necesita conocer en forma "íntegra" su situación fiscal, para lo cual requiere levantar, por lo menos, la última acta parcial (UAP) tratándose de la visita domiciliaria, o bien, notificar el oficio de observaciones en una revisión de gabinete.

Dicho en otras palabras, el contribuyente debe soportar prácticamente todo el ejercicio de las facultades de comprobación para poder corregirse, lo que vuelve ineficaz la norma en comento.

Si bien de primera mano pudiera tildarse de arbitrario este proceder de la autoridad, al considerar improcedente, por inoportuna, la corrección anticipada que permite expresamente la LFDC, el problema que se plantea no pasa exclusivamente por un tema de mala práctica administrativa, sino está íntimamente vinculado con un aspecto de fondo que permite o provoca que esto pase: la falta de simetría o correspondencia que existe entre la LFDC y el CFF para ejercer el derecho a la corrección fiscal.

En efecto, nuevamente nos encontramos ante un problema de diseño normativo que opera en perjuicio de los contribuyentes, ya que mientras el artículo 14 de la LFDC permite acceder a la corrección tan pronto inicie una auditoría, el CFF no hace eco a esta disposición, por el contrario, establece una cuestión muy distinta al regular el trámite de la visita domiciliaria y la revisión de gabinete.

Así es, de conformidad con el artículo 46, fracción IV del CFF, el momento oportuno para que el contribuyente pueda corregir su situación fiscal en una visita domiciliaria se da una vez que se levanta la UAP, es decir, en la antesala para dar por terminada la etapa de fiscalización, con el próximo e inminente levantamiento del acta final (AF).

Artículo 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

(...)

IV. (...) En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal ...

De igual forma, tratándose de la revisión de gabinete, el artículo 48, fracción VIII del CFF dispone que el momento oportuno para que el contribuyente pueda corregir su situación



fiscal, es una vez notificado el oficio de observaciones; documento éste que también prácticamente marca el final de la actividad fiscalizadora de la autoridad.

Artículo 48. Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

(...)

VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

Esta falta de simetría entre ordenamientos, la LFDC por una parte y el CFF por otra, no es un tema menor y está operando en perjuicio de los contribuyentes, pues la autoridad, fundándose en las normas del CFF, puede "válidamente" limitar al sujeto auditado la oportunidad de acceso a la corrección fiscal que, como se vio, contempla la LFDC.

Ante esta falta de armonía entre leyes, no se ha encontrado una solución que beneficie a los sujetos auditados; por el contrario, recientemente la Segunda Sala de la SCJN, al resolver la contradicción de tesis 44/2014, estableció que, para efectos de la corrección fiscal, la LFDC y el CFF son ordenamientos complementarios cuya jerarquía y prevalencia subsisten en un mismo nivel.

Esta decisión jurisprudencial, lejos de resolver el problema que se denuncia en este apartado, abona todavía más a que se considere válido que la autoridad no permita a los contribuyentes el acceso a la corrección fiscal sino hasta que prácticamente concluya la auditoría.

La jurisprudencia que derivó de la contradicción de tesis mencionada se identifica con el número 2a./J. 97/2014, cuyo rubro y texto es el siguiente:

DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA PRERROGATIVA QUE CONFIERE LA LEY RELATIVA A LOS CAUSANTES, CONSISTENTE EN CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL, AUN CUANDO HUBIESE INICIADO EL EJERCICIO

DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, DEBE EJERCERSE EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 32 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006 Y 2008). El objeto de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es enunciar los principales derechos de los causantes en sus relaciones con la administración tributaria, dentro de los que se encuentra la posibilidad de corregir su situación fiscal, aun cuando la autoridad hubiese iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación. No obstante, esta posibilidad de corrección debe darse de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, conforme a las cuales, la declaración complementaria sólo podrá modificar la información prevista de manera expresa en dicho precepto, sin que pueda abarcar otra. Esta forma de proceder se justifica no únicamente por la remisión que la ley mencionada hace a este código, sino porque éste contiene la regulación procesal que determina la forma en que los contribuyentes pueden hacer valer sus derechos durante las visitas domiciliarias.

Si bien el texto de la jurisprudencia no parece referirse al problema que se plantea, la ejecutoria respectiva sí lo hace, al establecer de forma clara en sus párrafos 92 y 93 lo siguiente:

92. En efecto, si como se vio, el objeto fundamental de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es enunciar de manera genérica las prerrogativas que tienen los contribuyentes frente a las autoridades tributarias, entonces es incuestionable que esa ley cobra especial relevancia al ser analizada conjuntamente con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, toda vez que es este ordenamiento el que contiene las normas procesales que hacen posible la concreción de tales prerrogativas.

93. Sostener lo contrario, es decir, que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación se oponen y que el primero (sic) debe prevalecer al ser el de más reciente expedición, podría conducir al absurdo de hacer inoperantes sus normas. Ello, porque dicha ley contiene diversos derechos; sin embargo, no establece la forma o las vías instrumentales para hacerlos efectivos, pues estas cuestiones se encuentran en el código especializado. Siendo así, es incuestionable que ambos ordenamientos deben examinarse e interpretarse sistemáticamente, máxime que es la referida ley la que de manera expresa remite al mencionado código.

Es decir, en la ejecutoria, la Corte deja claro el papel que juega cada ordenamiento respecto de la figura de la corrección fiscal; según el Alto Tribunal, es en la LFDC en donde se contempla dicha prerrogativa y, por otro lado, es en el CFF en donde se establecen los instrumentos procesales mediante los cuales se hace efectiva la misma.

Bajo esta óptica, se ratifica entonces la problemática que se ha venido señalando, ya que al no existir posibilidad jurídica de que, en el caso, prevalezca lo dispuesto por el artículo 14 de la LFDC, sobre los diversos 46, fracción IV y 48, fracción VIII del CFF, los sujetos auditados

deben seguir soportando que se les limite su derecho de acceder a la corrección tan pronto inician las facultades de comprobación.

Esto viene a confirmarse, sin lugar a dudas, con lo que se afirma en el párrafo 89 de esa misma ejecutoria, al dar por hecho que el momento oportuno para corregir la situación fiscal del sujeto auditado es cuando la autoridad le da a conocer de manera precisa cuáles son las irregularidades que se detectaron. Veamos:

89. Como se ve, el Código Fiscal de la Federación prevé un procedimiento en el que le garantiza al gobernado el derecho que tiene de corregir su situación fiscal aun cuando la autoridad esté ejerciendo sus facultades de comprobación. Además, esa posibilidad de corrección se da en un contexto en el cual la autoridad tributaria le hace saber al contribuyente, de manera precisa, cuáles son las irregularidades que se detectaron, es decir, cuáles son los hechos u omisiones que se advirtieron y que constituyen infracciones a las normas fiscales. De esta manera, el contribuyente cuenta con todos los elementos necesarios para corregir su situación fiscal.

Según se observa, la Segunda Sala asume como válido el que la oportunidad de la corrección se ubique en un escenario en el que la autoridad ya detectó -es decir, tiempo pasado- los hechos u omisiones que constituyen infracciones a las normas fiscales, haciendo referencia, evidentemente, a cuando prácticamente la autoridad termina la auditoría. Incluso así, aclara: "...el contribuyente cuenta con todos los elementos necesarios para corregir su situación fiscal..." obviamente éstos no pue den ser otros que los proporcionados por la autoridad (lo que además confirma el carácter unilateral y autoritario de la corrección fiscal fuera del PAC).

Afortunadamente, como se verá más adelante, mediante el PAC se está solucionando la problemática referida, ya que gracias a la accesibilidad y flexibilidad de este medio alternativo, los contribuyentes, en la mayoría de los casos, están haciendo efectivo su derecho a corregirse tan pronto les inician facultades sin tener que esperar a que transcurra todo el procedimiento de fiscalización; aunado a que la conclusión de la auditoría -en casos de corrección total del sujeto revisado- se da en forma inmediata mediante la suscripción del Acuerdo Conclusivo.



d) En materia de comercio exterior, los efectos de la autocorrección fiscal son limitados.

El alcance que tiene la corrección fiscal en auditorías de comercio exterior es un tema que, lamentablemente, no se ha potenciado en beneficio de los contribuyentes. La interpretación que han hecho no sólo las autoridades fiscales, sino también algunos juzgadores, sobre el ejercicio de este derecho tiende a ser regresiva, lo que impide lograr resultados que pudieran alcanzarse bajo una visión amplia y avanzada de esta figura.

Previo a describir los inconvenientes que enfrentan los sujetos auditados en este tipo de actos de fiscalización, para un mejor entendimiento del tema, resulta indispensable referir en forma breve la controversia que desde hace años existe en torno a la LFDC y su relación con la materia aduanera.

Desde que esta ley entró en vigor, en julio de 2005, se generó un debate respecto de si los derechos y garantías que contempla cobran vigencia o no en el ámbito aduanero; esto, ya que el artículo 1 de la LFDC circunscribe su objeto a las relaciones que tienen los contribuyentes con las "autoridades fiscales", sin hacer mención de las "autoridades aduaneras".

Esta discusión, a mi juicio, resulta frívola, ya que va en contra de la razón misma de ese cuerpo normativo. Como se mencionó anteriormente, en su exposición de motivos se señaló que la intención que se persigue es "...reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la administración tributaria...".

Es decir, el legislador nunca tuvo el propósito de excluir deliberadamente a las autoridades aduaneras de la aplicación de esta ley, sino al contrario, lo que pretendía era fortalecer, a través del establecimiento de derechos y garantías, la relación entre los contribuyentes y la administración tributaria, entendiéndose ésta como el órgano del Estado encargado de verificar y hacer cumplir las obligaciones impositivas, lo que incluye, por supuesto, las contribuciones, actos y autoridades relacionadas con el comercio exterior.

En efecto, si se lee en forma íntegra el proceso legislativo de este ordenamiento, compuesto por su exposición de motivos y los respectivos dictámenes camarales, no se va a encontrar alguna afirmación, dato o referencia que permita siquiera inferir que el creador de la norma quiso exceptuar del alcance de esta ley a la interacción que pudieran tener los contribuyentes con las autoridades encargadas de vigilar la entrada y salida de mercancías a territorio nacional.

Por el contrario, es revelador el texto que originalmente se proponía en la Iniciativa para el artículo 1, ya que el mismo precisaba que la ley tenía por objeto regular los derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, pero además aclaraba en forma especial, que dentro de esas autoridades se encontraban incluidas todas las pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria (SAT), lo cual incluye, por fuerza, a las autoridades aduaneras. Véase.

Artículo 1. La presente ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales y es aplicable a todas ellas, en especial a las pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria...

Es importante mencionar que la razón por la cual no prosperó esta redacción, nada tuvo que ver con excluir aspectos de comercio exterior o aduaneros, sino obedeció a que la Comisión dictaminadora de la Cámara de origen observó que en algunas partes de la ley únicamente se hacía referencia al SAT y no a todas las autoridades fiscales en general; de ahí que se decidió suprimir cualquier alusión específica a dicho órgano desconcentrado. Véase la parte relativa del dictamen:

...Se propone modificar la redacción del primer párrafo del artículo primero de la iniciativa, toda vez que como en otros artículos en que sólo se alude al Sistema (sic) de Administración Tributaria, esta dictaminadora estima que debe referirse a las autoridades fiscales en general, de forma tal que queden comprendidas todas aquellas que tengan dicho carácter...

Precisado lo anterior, es decir, aun cuando resulta claro que no existen elementos objetivos para excluir del ámbito aduanero la aplicación de la LFDC, en la práctica persiste sin



embargo una visión limitada que genera restricciones a quienes soportan auditorías en materia de comercio exterior, ya que ante una observación tendente a cuestionar el cumplimiento de obligaciones relativas a la entrada o salida de mercancía a territorio nacional, los sujetos auditados se ven imposibilitados para regularizar el estatus aduanero de la misma, bajo el argumento de que la corrección que contempla la mencionada LFDC tiene efectos exclusivamente fiscales.

Así es, se ha constatado que buen número de las autoridades que practican este tipo de auditorías en materia de comercio exterior, consideran que la corrección que se contempla en la LFDC es apta únicamente para subsanar la situación fiscal del sujeto auditado en lo personal, mediante la presentación de declaraciones complementarias, pero no alcanza para regularizar la legal estancia, tenencia o retorno de la mercancía de procedencia extranjera fiscalizada, ya que para ello, afirman, es necesario llevar a cabo una serie de actos de procedimiento aduanero cuya naturaleza rebasa a dicha ley, e incluso al Código Fiscal de la Federación.

Esta visión de la corrección es restrictiva, ya que la limita a ser un procedimiento mediante el cual exclusivamente se pueden presentar declaraciones complementarias; pasando por alto que el propósito que persigue la LFDC es, entre otros, otorgar a los contribuyentes la oportunidad de subsanar el cumplimiento de obligaciones no atendidas, lo que de forma implícita incluye poder llevar a cabo actos tendentes a corregir las irregularidades en que pueden incurrir, en su carácter de sujetos involucrados en la entrada y salida de mercancías a territorio nacional.

No obstante han existido esfuerzos por cuestionar la supuesta disociación que existe entre la materia aduanera y la corrección fiscal que se contempla en la LFDC, lamentablemente no se ha encontrado eco en sede jurisdiccional, tal y como se advierte de la siguiente tesis:

LEY FEDERAL DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE, NO PREVÉ LA AUTOCORRECCIÓN EN MATERIA ADUANERA. Los artículos 14 y 15 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente permiten la autocorrección fiscal mediante presentación de una declaración presentada previamente a la liquidación de

contribuciones omitidas. Sin embargo, presentando unos pedimentos "A3", la parte actora no puede asumir que se está autocorrigiendo respecto de mercancía importada temporalmente de la que se omitió su retorno, bajo el amparo de los preceptos señalados, puesto que los mismos no son aplicables al caso en el entendido de que la irregularidad observada por la autoridad aduanera no se basa en la omisión de declaraciones, sino en la omisión del retorno de la mercancía importada temporalmente, lo que no se corrige mediante la presentación de una declaración, o en su caso, de un pedimento de rectificación, sin importar que dicha irregularidad se haya conocido bajo el amparo del ejercicio de facultades de comprobación en la modalidad de visita domiciliaria.

Es importante aclarar que con esta crítica, de ninguna forma se pretende validar que la sola presentación de un pedimento de rectificación pueda ser suficiente para considerar formalmente regularizado el estatus aduanero de mercancía; lo que se cuestiona es el carácter tan limitado que se le atribuye a la corrección fiscal en este tipo de asuntos, ya que los sujetos auditados se ven imposibilitados, al amparo de la misma, a llevar a cabo los actos necesarios para lograr ese objetivo.

Ahora bien, no se desconoce que la Ley Aduanera (LA) y diversas Reglas Generales de Comercio Exterior (RGCE) establecen los supuestos, requisitos y pasos a seguir para poder llevar a cabo la regularización de mercancía durante el ejercicio de las facultades de comprobación; sin embargo, aun cuando se tiene claro el carácter especial de esas normas, así como su aplicación preferente, ello no las vuelve antagónicas ni excluyentes de la corrección fiscal.

Por el contrario, bajo una visión progresiva de estas reglas, tanto la LFDC, el CFF, la LA y las RGCE deberían interpretarse armónicamente para efectos de la regularización en materia de comercio exterior, ya que no sólo persiguen en esencia el mismo objetivo, sino además coinciden en el ámbito temporal en que se aplican, es decir, en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Afortunadamente, mediante el PAC se han logrado superar las limitantes apuntadas; de hecho, una de las materias que más se han visto potenciadas en este medio alternativo es, precisamente, la aduanera.



Entre otros aspectos, se ha logrado el esclarecimiento de hechos relacionados con la entrada y salida de mercancías a territorio nacional, a efecto de determinar la responsabilidad del sujeto auditado; ha prevalecido el fondo sobre la forma al momento de analizar las pruebas con las que se pretende acreditar el estatus aduanero de las mercancías, e incluso, se ha facilitado el procedimiento de regularización de mercancías sin el apoyo de las RGCE.

De igual forma, a través de este medio alternativo no sólo se han logrado resolver diferendos respecto de contribuciones al comercio exterior, sino también se han alcanzado consensos en controversias que surgen con motivo de la verificación de restricciones no arancelarias.

Debe destacarse como un hecho especial, que la interpretación armónica de las normas de la que se hablaba en líneas anteriores ya es una realidad en el PAC, abriendo la puerta a la regularización pactada, también en materia de comercio exterior. Así es, el pasado 7 de abril de 2015, el SAT publicó en el DOF las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2015, dentro de las que destaca la número 6.2.3., por medio de la cual dicho órgano desconcentrado otorga la posibilidad a los contribuyentes que estén sujetos a un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) dentro de una visita domiciliaria, de solicitar un Acuerdo Conclusivo.

Como puede observarse de la transcripción que de la misma se hará a continuación, lo que hace la autoridad en esa regla es extraer del CFF la figura del conclusivo y adaptarla al procedimiento de revisión, por excelencia, en materia aduanera, es decir el PAMA, a través del cual, una vez detectadas ciertas irregularidades, la autoridad embarga mercancía de procedencia extranjera mediante el levantamiento de un acta llamada "de inicio".

Así, el contribuyente puede acudir a este medio alternativo con el objeto de manifestar su desacuerdo con la calificación de hechos plasmada en esa acta, o bien regularizar las mercancías que han sido embargadas, lo que da un panorama mucho más amplio al PAC, al vincularlo directamente y sin lugar a dudas con actos, autoridades y procedimientos de índole aduanero.

Incluso puede afirmarse que la repercusión que tiene la presentación del Conclusivo conforme a esta regla adquiere una relevancia especial, ya que suspende un plazo que el propio CFF en la regulación del PAC no contempla, como lo es el del artículo 155 de la LA, aspecto éste que no es menor, ya que resulta inédito que la misma autoridad fiscal traslade una figura suspensiva de una ley a otra, mediante regla administrativa, en beneficio del contribuyente.

Regla 6.2.3. Los contribuyentes sujetos a un PAMA, derivado de las facultades establecidas en el artículo 42, fracción III del Código, que no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en el acta de inicio del PAMA, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo a que hace referencia el artículo 69-C del citado Código. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados, y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

La adopción de un acuerdo conclusivo, se podrá solicitar en cualquier momento a partir del inicio del PAMA y hasta antes de la fecha de la emisión de la resolución.

El procedimiento de un acuerdo conclusivo suspende el plazo a que se refiere el artículo 155 de la Ley, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de un acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión.

La emisión de esta regla constituye un avance en la implementación del PAC, ya que por iniciativa de la autoridad se diversifican y expanden los alcances de este medio alternativo, contribuyendo a la generación de espacios de entendimiento entre autoridades revisoras y sujetos auditados, con la participación institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

e) Es cuestionable la seguridad jurídica que obtiene el contribuyente cuando ejerce su derecho a la corrección fiscal fuera de un procedimiento de Acuerdo Conclusivo

En un contexto lógico, pudiera pensarse que si un contribuyente logró que la autoridad lo reconociera formalmente como corregido, goza entonces de la seguridad jurídica necesaria para que ésta no pueda determinarle posteriormente un nuevo adeudo por los mismos hechos,



impuestos y periodos sobre los cuales versó su corrección; sin embargo, puede que esto no sea así.

Como se verá a continuación, nuevamente se actualiza un conflicto entre la LFDC y el CFF que pone al sujeto auditado en un estado vulnerable, con la agravante de que ahora no se trata de una cuestión de procedimiento, sino involucra un tema de fondo, como lo es la seguridad jurídica del gobernado.

Veamos; el artículo 20 de la LFDC dispone lo siguiente:

Artículo 20. Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y periodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.

Este precepto se considera adecuado, ya que dispone, sin lugar a dudas, que las autoridades fiscales pueden revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y periodos por los que se tuvo al contribuyente como corregido, pero de esa revisión no puede surgir, bajo ningún supuesto, la determinación de un nuevo crédito fiscal.

Esto obedece a que, si bien no se le puede prohibir a la autoridad ejercer sus facultades de comprobación por ser ello una cuestión de orden público, lo cierto es que sí se encuentra limitada para determinar un nuevo crédito fiscal por hechos que no sólo ya fueron objeto de análisis, sino que además fueron corregidos por el contribuyente, con cargo a su patrimonio, atendiendo a las observaciones efectuadas en la auditoría.

Aquí vale la pena recordar que esta modificación no se lleva a cabo unilateralmente por el sujeto auditado, sino atiende a lo exigido por la revisora durante las facultades de comprobación.

Así, aunque parecería que el tema de seguridad jurídica del que se habla pudiere parecer resuelto con el contenido de este precepto, el artículo 53-C del CFF pone en duda esta premisa, al disponer lo siguiente:

Artículo 53-C. Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.

Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.

La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Es decir, lo absoluto de la afirmación que sostiene el legislador en el artículo 20 de la LFDC, se vuelve relativo con este precepto del CFF, ya que en él se otorga la posibilidad a la autoridad fiscal de determinar nuevos créditos fiscales respecto de contribuciones ya revisadas, siempre y cuando se comprueben "hechos diferentes".

Estos hechos, según lo dispone el propio artículo, deberán estar sustentados en información, datos o documentos de terceros, declaraciones complementarias o en documentación, aportados por los contribuyentes en medios de defensa.

En otras palabras, la garantía que con todo atino otorga el artículo 20 de la LFDC, puede verse vulnerada si la autoridad, a su consideración, al revisar nuevamente una contribución o periodo comprueba hechos diferentes a los que ya fueron objeto de revisión anterior.

Este conflicto pudiera considerarse resuelto si se atendiera en sus términos el artículo 1 de la LFDC, relativo a lo especial de ese ordenamiento y su prevalencia sobre el CFF.

Artículo 1. La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes y sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente documento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación...

Sin embargo, como se expuso en líneas anteriores, la interpretación que ha hecho la Segunda Sala de la SCJN respecto de la "jerarquía" de ambas normas, no hace tan claro el que no exista el conflicto del que se habla.

Por el contrario, ante la complementariedad de la que según el Alto Tribunal gozan ambos ordenamientos, se deja abierta la posibilidad para que, nuevamente, no se hagan efectivos los derechos y garantías que establece con toda claridad la LFDC.

Vale la pena retomar nuevamente, en forma breve, lo afirmado por la Corte en la ejecutoria que resolvió contradicción de tesis 44/2014:

92. En efecto, si como se vio, el objeto fundamental de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es enunciar de manera genérica las prerrogativas que tienen los contribuyentes frente a las autoridades tributarias, entonces es incuestionable que esa ley cobra especial relevancia al ser analizada conjuntamente con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, toda vez que es este ordenamiento el que contiene las normas procesales que hacen posible la concreción de tales prerrogativas.

93. Sostener lo contrario, es decir, que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación se oponen y que el primero debe prevalecer al ser el de más reciente expedición, podría conducir al absurdo de hacer inoperantes sus normas. Ello, porque dicha ley contiene diversos derechos; sin embargo, no establece la forma o las vías instrumentales para hacerlos efectivos, pues estas cuestiones se encuentran en el código especializado. Siendo así, es incuestionable que ambos ordenamientos deben examinarse e interpretarse sistemáticamente, máxime que es la referida ley la que de manera expresa remite al mencionado código.

Es decir, se deja claro el papel que juega cada ordenamiento respecto de la figura de la corrección fiscal; según el Alto Tribunal, es en la LFDC en donde se contempla dicha

prerrogativa y, por otro lado, es en el CFF en donde se establecen los instrumentos procesales mediante los cuales se hace efectiva la misma.

Bajo esta óptica, se ratifica entonces la problemática que se ha venido señalando, ya que al no existir posibilidad jurídica de que, en el caso concreto, subsista el artículo 20 de la LFDC sobre el diverso 53-C del CFF, los sujetos auditados válidamente pueden ser objeto de un nuevo crédito fiscal sobre los hechos, contribuciones y periodos sobre los cuales se corrigieron, bajo el argumento de que las autoridades fiscales han comprobado "hechos diferentes".

Afortunadamente, en el PAC esto no puede suceder. El artículo 69-H del CFF dispone expresamente que *"...Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio al que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos."*

Nótese la diferencia sustancial que existe entre la autocorrección en análisis y la regularización pactada que se lleva a cabo en el Acuerdo Conclusivo, pues mientras en la primera existe la posibilidad de que un contribuyente sea sujeto nuevamente de la determinación de un crédito fiscal en caso de comprobarse hechos diferentes a los ya revisados, en el medio alternativo la autoridad no puede desconocer los hechos materia de corrección, a menos que se compruebe que sean falsos.

Es decir, resulta evidente cómo se eleva a un grado de mucho mayor nivel la regularización efectuada mediante el PAC, ya que no es lo mismo que la autoridad tenga que comprobar hechos diferentes, a que tenga que comprobar hechos falsos. De ese tamaño es la diferencia entre uno y otro procedimiento.

Sin ánimo de abundar en lo que ya se precisó, debe dejarse muy en claro que la comprobación de hechos falsos de ninguna manera es lo mismo que la comprobación de hechos diferentes.



La referencia que hace el artículo 53-C del CFF sobre un hecho diferente, para nada puede entenderse que participa de la naturaleza de hecho falso; más bien se relaciona con cuestiones que fueron desconocidas o simplemente ignoradas por la autoridad al momento de llevar a cabo la primera auditoría, tales como:

- a) Información, datos o documentos de terceros.
- b) Datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o
- c) Documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida en las facultades de comprobación.

Es evidente que estos supuestos no participan en absoluto de hechos que falten a la verdad o jamás hayan acontecido (hechos falsos), sino que, se insiste, están referidos al desconocimiento que de ellos tiene la autoridad. Es decir, existe una gran diferencia entre algo que no se conoce y algo que simplemente no se produjo o no existió.

Resulta claro entonces que la corrección que se lleva a cabo en el PAC, mediante la regularización pactada, dota de plena seguridad jurídica al contribuyente, ya que ni aun identificando hechos diferentes a los convenidos en el Conclusivo, puede la autoridad llevar a cabo una nueva determinación de contribuciones sobre los hechos materia de la regularización; pues como se ha visto, por ministerio de ley los hechos materia del acuerdo son incontrovertibles, inatacables y no se pueden desconocer, salvo que se compruebe, como se dijo, que se trata de hechos falsos.

Con relación a esta comprobación de hechos falsos, debe decirse que, por su naturaleza, la misma no podría operar ante una manifestación unilateral, por sí y ante sí de la autoridad, sino que forzosamente debería de ser revelada o reconocida en jurisdicción ordinaria.

En otro orden de ideas, debe reflexionarse sobre un tema que también genera dudas respecto de la seguridad que encuentra el contribuyente al llevar a cabo su corrección fiscal fuera del PAC.

Se deja atrás el contenido del artículo 20 y se toma en cuenta ahora el artículo 19 de la LFDC, el cual dispone lo siguiente.

Artículo 19. Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

Parecería que este numeral no hace sino repetir la premisa antes analizada, relativa a que no pueden llevarse a cabo determinaciones adicionales de contribuciones con base en los mismos hechos conocidos en una revisión previa, salvo cuando se comprueben hechos diferentes; sin embargo, ello no es así.

Como puede notarse, en la parte final del artículo se agrega un requisito a cargo de la autoridad, relativo a que en la orden por la que se ejerza esta nueva auditoría con base en hechos diferentes, deben expresarse puntualmente los conceptos a revisar.

Este requisito pudiera parecer menor, al versar sobre un tema formal; sin embargo, tiene un trasfondo importante, ya que cuestiona nuevamente si los contribuyentes gozan de la seguridad jurídica necesaria para que, una vez corregidos, la autoridad no pueda determinarles un nuevo crédito con base en los mismos hechos y conceptos.

En efecto, el artículo 19 de la LFDC fue interpretado recientemente por un Tribunal Colegiado del PJF y llegó a una conclusión muy desafortunada respecto al alcance del requisito formal que nos ocupa. Veamos la tesis respectiva.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SU RESTRICCIÓN ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 19 DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE SÓLO ES APLICABLE A LAS ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA, NO A LA REVISIÓN DE GABINETE.

El artículo 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente prevé que cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no pueden llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero sí lo podrán hacer cuando se comprueben hechos diferentes, con sustento en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan analizado con anterioridad y, en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación, que debe estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a fiscalizar, sólo es aplicable para las visitas domiciliarias y no para la revisión de gabinete o escritorio, porque su contenido se asemeja al último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, en tanto señala que una vez concluida la visita domiciliaria, para iniciar otra, se requerirá nueva orden y, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación respecto de las mismas contribuciones, aprovechamientos y ejercicio fiscal, podrá efectuarse la nueva sólo cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. En estas condiciones, ambas disposiciones comparten la tutela de un derecho fundamental contenido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esto es, la inviolabilidad del domicilio del contribuyente, porque para que la autoridad hacendaria pueda ejercer nuevamente sus facultades de comprobación mediante la emisión de una nueva orden, cuando se trate de contribuciones o aprovechamientos y periodos revisados (Código Fiscal) o las autoridades tributarias determinen contribuciones omitidas (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente), la verificación debe partir de la comprobación de hechos diferentes a los revisados; esto es, en ambos preceptos el legislador restringió la facultad ilimitada que anteriormente tenía la autoridad hacendaria para introducir se constantemente al domicilio del contribuyente a constatar, incluso, las mismas contribuciones o aprovechamientos y periodos fiscalizados. Por tanto, lo dispuesto en el artículo 19 citado sólo es aplicable a las órdenes de visita domiciliaria, no a la revisión de gabinete, dado que la norma está confeccionada para salvaguardar el derecho fundamental a la no introducción al domicilio del contribuyente y la seguridad jurídica que pretende proteger con la restricción impuesta, a diferencia de la revisión de gabinete que se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria.

Tesis: XI.1o.A.T.44 A (10a.), sostenida por el Primer Tribunal Colegiado en materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito. Décima Época, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 15, Febrero de 2015

En pocas palabras, el órgano judicial sostuvo que si bien el artículo 19 de la LFDC prevé que cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones no pueden llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, salvo cuando se comprueben hechos diferentes, esa limitación sólo es aplicable para visitas domiciliarias y no así para revisiones de gabinete.



Esto -afirmó- ya que el contenido de dicho precepto "se asemeja" al último párrafo del artículo 46 del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, cuyo texto disponía que una vez concluida la visita domiciliaria, para iniciar otra, se requerirá nueva orden y, tratándose del ejercicio de las facultades de comprobación respecto de las mismas contribuciones y ejercicio fiscal, podrá efectuarse la nueva sólo cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

En ambos preceptos -explicó- el legislador restringió la facultad ilimitada que anteriormente tenía la autoridad hacendaria para introducirse constantemente al domicilio del contribuyente a constatar, incluso, las mismas contribuciones y periodos fiscalizados.

Por tanto -concluyó- lo dispuesto en el 19 de la LFDC sólo es aplicable a las órdenes de visita domiciliaria y no a la revisión de gabinete, dado que esta norma está "confeccionada" para salvaguardar el derecho fundamental a la no introducción al domicilio del contribuyente.

En una visión amplia y garantista, pudiera pensarse que la restricción a la que alude el artículo en análisis, relativa a obligar a la autoridad a señalar con detalle cuáles son los hechos nuevos con base en los cuales se vuelve a molestar al contribuyente respecto de contribuciones ya revisadas, tendría por objeto no sólo protegerlo de una intervención indiscriminada en su domicilio por parte de las autoridades fiscales, sino también el poner un límite para que éstas, sin una razón válida, vuelvan a revisar y a determinar contribuciones, hechos y periodos ya revisados anteriormente, afectando con ello gravemente la seguridad jurídica de los contribuyentes, más allá de la garantía de protección a la inviolabilidad del domicilio; sin embargo, este aspecto lamentablemente no fue motivo de estudio.

El juzgador, en mi opinión, analiza en forma acotada y no progresiva, como lo dispone el artículo 1 constitucional, el derecho que se contempla en el precepto en comento, ya que lejos de apreciar que el mismo va encaminado a dotar al contribuyente de una plena seguridad jurídica respecto de los hechos previamente revisados, su análisis lo limita exclusivamente a la garantía de inviolabilidad de domicilio.

Ahora bien, llama la atención que en los datos de localización de esta tesis, se encuentra la presente nota:

Nota: En relación con el alcance de la presente tesis, destaca la diversa jurisprudencia. 2a./J. 134/2013 (10a.), de rubro: "REVISIÓN DE GABINETE. AL NO SERLE APLICABLE LA LIMITANTE PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMPOCO LO ES LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 157/2011 (9a.) [*].", publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XXIV, Tomo 2, septiembre de 2013, página 1590.

Es decir, el tema resuelto por el Tribunal Colegiado respecto al artículo 19 de la LFDC tiene relación con un tema que ya resolvió la Segunda Sala de la SCJN, con una votación de 3 a 2,27 respecto del último párrafo del artículo 46 del CFF vigente hasta 2013.

Al acudir al texto íntegro de dicha jurisprudencia, se advierte lo siguiente:

REVISIÓN DE GABINETE. AL NO SERLE APLICABLE LA LIMITANTE PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TAMPOCO LO ES LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 157/2011 (9a.) [*]. La intención del legislador al establecer en esa disposición legal, que la autoridad fiscalizadora no podrá iniciar una nueva visita por las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, salvo que se trate de la comprobación de hechos diferentes, fue poner un límite a las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente, pues así se señala expresamente en la exposición de motivos de la iniciativa del Ejecutivo Federal de 6 de diciembre de 2006, que lo propuso. En ese sentido, la seguridad jurídica que pretende salvaguardarse con esa restricción se vincula directamente con la obligación constitucional de respetar el principio de inviolabilidad del domicilio previsto en el antepenúltimo párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que sólo en casos excepcionales y en aras de proteger el interés general, autoriza a la autoridad administrativa a introducirse en el domicilio del particular, invadiendo su intimidad o privacidad, como sucede con las visitas que se realizan en el domicilio del contribuyente, a diferencia de las revisiones de gabinete que se llevan a cabo en las oficinas de la autoridad hacendaria, y que sólo se rigen por el primer párrafo del indicado precepto constitucional, que protege a los gobernados en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones. Por tanto, si la limitante contenida en la citada disposición legal no es aplicable a las revisiones de gabinete, tampoco lo es la jurisprudencia señalada en el rubro, que fija el alcance de esa norma sobre la imposibilidad de practicar nuevamente una visita domiciliaria cuando se declara nula la primera orden por indebida o insuficiente fundamentación y motivación de la competencia material de la autoridad que la emitió.

En esencia, la Segunda Sala del Alto Tribunal, en una votación muy cerrada, resolvió que la única intención del legislador al incluir el último párrafo del artículo 46 del CFF vigente hasta 2013 fue poner un límite a las visitas domiciliarias que puede soportar un contribuyente, sin pronunciarse igualmente que el Colegiado, respecto de la doble revisión de la que pudiera ser objeto el contribuyente, vía revisión de gabinete, de contribuciones ya revisadas e incluso liquidadas.

En la ejecutoria respectiva tampoco se tocó el tema de primera mano, pero sí, afortunadamente, se abordó su análisis gracias a un voto particular formulado por el Ministro Sergio Armando Valls Hernández, en el que se manifestó en contra del criterio mayoritario, precisamente porque no reconocía la violación que con esta postura se estaba avalando respecto al principio emanado del artículo 23 constitucional non bis in ídem. Aquí la parte esencial del voto:

...en mi opinión, si bien es cierto que el último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación hace referencia a las visitas domiciliarias, lo cierto es que en relación con la garantía de seguridad jurídica, prevista en el artículo 23 constitucional, los razonamientos efectuados por la Segunda Sala resultan igualmente aplicables para el caso de la revisión de gabinete.

Ello, ya que, como se mencionó en el asunto en cuestión, el límite se establece para dos finalidades, por un lado, para proteger a los contribuyentes de que se inicien dos procedimientos sobre una misma cuestión (seguridad jurídica); y por el otro, para protegerlos de una constante intromisión a su domicilio (garantía de inviolabilidad del domicilio).

Y si bien es cierto que en los alcances que ha establecido la Segunda Sala se hace referencia a la garantía de inviolabilidad del domicilio, lo cierto es que ello se debe a que se analizó un supuesto en el que se inició una visita domiciliaria y, por ello, al introducirse la autoridad en el domicilio del contribuyente, además de evitar que se inicie un procedimiento en contra de lo que ya fue materia de uno anterior, debe existir un límite a dicha intromisión.

Sin embargo, dicho razonamiento no es óbice para considerar que la revisión de gabinete no se encuentra protegida por la garantía de seguridad jurídica, pues el límite se establece no sólo para proteger a los contribuyentes de una constante intromisión a su domicilio (garantía de inviolabilidad del domicilio), sino, especialmente, para proteger la seguridad jurídica de los gobernados, ya que, de conformidad con el principio non bis in ídem, las facultades de comprobación de las autoridades no pueden ejercerse sobre la misma circunstancia dos veces, pues la afectación que sufrió el contribuyente al estar vinculado a dar contestación a la revisión no puede corregirse.



Por las consideraciones anteriores, no comparto el criterio de la mayoría, en el sentido de que la limitante para ejercer las facultades de fiscalización sobre contribuciones, aprovechamientos y periodos revisados, prevista en el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no le resulta aplicable a la revisión de gabinete, pues en mi opinión, dicho procedimiento también genera una afectación irreparable a la esfera jurídica del gobernado, por lo que también se encuentra protegido por la garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 23 constitucional ...

Este voto revela que el tema que nos ocupa no resultó ajeno para resolver la controversia planteada, sino que los Ministros que integraron la mayoría, a sabiendas de los razonamientos expuestos en el mismo, sostuvieron su criterio, concretándose así el efecto que se ha venido criticando a lo largo del presente apartado respecto de la inseguridad jurídica que tiene el contribuyente cuando lleva a cabo su corrección fiscal vía autocorrección, ya que, como se ve bajo este criterio avalado por la Corte, es perfectamente válido que la autoridad, sin restricción alguna, pueda vía revisión de gabinete, cuestionar, revisar y liquidar nuevamente impuestos por los que en una auditoría anterior se ejerció el derecho a la corrección fiscal.

Se confirma entonces la premisa que se sostiene en este apartado, ya que la interpretación mayoritaria -pero muy cuestionada- respecto del alcance del último párrafo del artículo 46 del CFF vigente hasta 2013, se está extrapolando al artículo 19 de la LFDC, lo que provoca que, jurídicamente, la autoridad tenga bases para volver a revisar y liquidar vía gabinete, sin reparo, a un contribuyente que se corrigió en una auditoría previa.

Esto pone en un serio estado de vulnerabilidad al sujeto auditado que de buena fe llevó a cabo su corrección, ya que la autoridad, en aplicación de este criterio regresivo, puede válidamente desconocer la corrección fiscal que se llevó a cabo en una visita domiciliaria y volver a fiscalizar y liquidar al contribuyente vía revisión de gabinete sin exponer, al menos, los motivos que provocan esta nueva revisión.

Ni mencionar entonces los hechos que se conozcan a través de la revisión de gabinete, ya que este tipo de revisiones no alcanza a ser tutelado por la garantía de inviolabilidad del domicilio en que se basó la Corte y, en consecuencia, no son objeto de ninguna garantía para evitar la violación del principio constitucional non bis in ídem, según el criterio mayoritario expuesto.

Por todo lo considerado se afirma que, mientras no se lleve a cabo la corrección fiscal vía regularización pactada mediante el PAC, la autoridad está en posibilidad de cuestionarle al contribuyente su situación fiscal, no obstante se hubiere cumplido con todas y cada una de las exigencias que la fiscalizadora solicitó para considerarlo formalmente corregido en una revisión previa.

Las diferencias esenciales entre la autocorrección y la regularización pactada que se instrumenta a través del PAC, bajo la rectoría de la PRODECON, son reflejadas en forma clara, en el siguiente Criterio Normativo del Ombudsman fiscal:

4/2015/CTN/CS-SG (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 24/04/2015)

AUTOCORRECCIÓN FISCAL EN AUDITORÍA Y REGULARIZACIÓN PACTADA MEDIANTE ACUERDO CONCLUSIVO. SUS DIFERENCIAS.

El Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de controversias que permite poner fin a los diferendos o desavenencias que durante el ejercicio de las facultades de comprobación surjan entre los contribuyentes y autoridades respecto de los hechos u omisiones calificados en la auditoría. Este tipo de acuerdo puede ser un vehículo para regularizar la situación fiscal de los sujetos auditados. Ahora bien, la interpretación sistemática de los artículos 69-C y siguientes del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que los contribuyentes que regularizan su situación fiscal a través de la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, adquieren plena seguridad jurídica respecto de los hechos u omisiones que son materia del mismo, pues en primer lugar, dicha regularización se realiza de manera pactada con la propia autoridad revisora y, en segundo lugar, porque el diverso 69-H del mencionado ordenamiento establece expresamente que en contra de los Acuerdos Conclusivos alcanzados y suscritos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no procederá medio de defensa alguno, y que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que haya versado el Conclusivo, como lo establece el artículo antes referido. Por el contrario, en la autocorrección prevista en los numerales 2, fracción XIII, 14, 15, 16 y 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el pagador de impuestos se limita a presentar su declaración complementaria; a enterar el importe de las contribuciones a su cargo y a esperar la notificación de la resolución por la cual la Autoridad Revisora le comunique si corrigió o no por completo su situación fiscal, sin que exista posibilidad para el Contribuyente de adquirir la certeza jurídica que obtendría si los hechos u omisiones materia de esa corrección hubieran sido objeto de un Acuerdo Conclusivo. De ahí que resulten evidentes las diferencias entre la regularización pactada efectuada a través del procedimiento de Acuerdo Conclusivo y la autocorrección fuera del mismo, toda vez que a través del medio alternativo se impide de manera definitiva a la autoridad revisora el ejercicio de cualquier facultad de comprobación ulterior, respecto de los hechos u omisiones que fueron materia del mismo.

Finalmente, es importante señalar que existen casos en que la firma del Acuerdo Conclusivo no trae aparejada ninguna regularización, ya que no se produce corrección fiscal alguna por parte del contribuyente, sino que simplemente se aclara su situación fiscal desvirtuando por completo las observaciones efectuadas por la autoridad durante el ejercicio de sus facultades de comprobación.

En tales casos, si bien de manera estricta no se puede hablar de una "regularización", el Acuerdo Conclusivo alcanza tanto su plena validez como todos los efectos y consecuencias jurídicas que su suscripción trae consigo, según se abordó y examinó.

2.8.- FORMA DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS¹¹

Con todo lo expuesto hasta ahora queda claro el fondo o el ‘qué’ del acuerdo conclusivo; no obstante su instrumentación, la forma o el ‘cómo’ y el ‘quién’ se advierte en los artículos 69 D y 69-E, ambos del CFF al señalar lo siguiente:

Artículo 69-D. El contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 69-E. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento a que se refiere este Capítulo, lo que se notificará a las partes.

¹¹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Estrategias para la impugnación fiscal. México 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 192-196.

De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.

Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

Con lo que se establece un procedimiento breve en donde la PRODECON interactúa como intermediario entre el Estado y el contribuyente para la concreción del acuerdo conclusivo. Así, la propia PRODECON publicó el 27 de diciembre de 2013 los “LINEAMIENTOS que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”¹², con los cuales se complementa la normatividad para este procedimiento de carácter tripartita, pues participa la PRODECON, la autoridad y los contribuyentes, cuyos artículos más relevantes son aquellos en donde, adicionalmente a dicho por el CFF, se busca vigilar en todo momento que las respuestas de las autoridades no se alejen del contexto de legalidad, para lo cual, los artículos 8 a 11¹³ de los lineamientos aludidos señalan:

Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 8. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, al recibir la contestación de la autoridad revisora emitirá, en un plazo máximo de tres días hábiles, el acuerdo de recepción respectivo, en el cual dará cuenta de dicha contestación. Si la autoridad acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo turnará de inmediato el expediente al área respectiva para que ésta proceda, en un plazo máximo de siete días, a la elaboración del proyecto del Acuerdo Conclusivo, lo que se notificará a las partes.

Elaborado el proyecto a que se refiere el párrafo anterior, la Procuraduría lo notificará a

¹² Los primeros Lineamientos que regularon la nueva figura fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 27 de diciembre de 2013 y modificados por los nuevos Lineamientos que se publicaron el 27 de mayo de 2014 y que son los actualmente vigentes.

¹³ Nota del autor del presente trabajo: Como se comentó, los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, fueron abrogados por los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, mismos que se publicaron en el DOF el 27 de mayo de 2014, por lo que el articulado del cual habla el autor se encuentra de manera integra en estos últimos Lineamientos, en los artículos 103 al 106, no obstante para fines didácticos se deja plasmado de manera fiel la información como se obtuvo de la fuente bibliográfica consultada.

las partes, las cuales contarán con un plazo de tres días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación respectiva, para hacer las observaciones que estimen pertinentes.

Desahogadas las observaciones o no producidas éstas, la Procuraduría citará sin mayor dilación a la autoridad revisora y al contribuyente, para que acudan en día y hora fijas a la suscripción del Acuerdo, el que se firmará ante la presencia de la titular del organismo o por el funcionario que ésta designe, quien suscribirá igualmente el Acuerdo, como lo dispone el primer párrafo del artículo 69-E del Código Fiscal de la Federación.

El Acuerdo Conclusivo se suscribirá siempre en tres tantos, entregándose uno a cada una de las partes y permaneciendo el tercero en los archivos de la Procuraduría.

Artículo 9. Cuando al dar contestación al requerimiento a que se refiere el artículo 5, la autoridad revisora opte por expresar con precisión, fundando y motivando, términos diversos a los propuestos por el contribuyente en su solicitud de Acuerdo, la Procuraduría procederá como sigue:

I. Dará cuenta de la contestación de la autoridad revisora.

II. Identificará y relacionará, previo examen cuidadoso, los hechos u omisiones consignados en el procedimiento de revisión fiscal y la calificación que la autoridad propone para los mismos, a efecto de aceptar el Acuerdo. En todo caso, la Procuraduría cuidará que en la calificación propuesta en la contestación no se varíen en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados en el ejercicio de las facultades de comprobación, materia del Acuerdo Conclusivo.

III. Verificará que los términos planteados por la autoridad para la adopción del Acuerdo Conclusivo, resulten acordes con las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente, en lo que hace a los derechos del contribuyente.

El acuerdo así emitido por la Procuraduría será comunicado a la autoridad y notificado personalmente al contribuyente en un plazo máximo de cinco días hábiles, para efectos de que éste manifieste, en igual plazo, si acepta o no los diversos términos en que la autoridad propone la adopción del Acuerdo Conclusivo. El plazo otorgado al contribuyente iniciará a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación respectiva.

En su caso, la Procuraduría podrá convocar, a mesas de trabajo a partir de la emisión del acuerdo de admisión de la solicitud del Acuerdo Conclusivo.

De alcanzarse el consenso en los términos para la adopción del Acuerdo Conclusivo, se seguirá, en lo que resulte aplicable, el procedimiento previsto en el artículo 8, para la suscripción definitiva del Acuerdo.

Artículo 10. Para el caso de que la autoridad, al dar contestación al requerimiento de la Procuraduría, exponga los fundamentos y motivos por los cuales no acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría, una vez notificado el contribuyente, turnará la contestación al área respectiva para que ésta verifique, si los fundamentos y motivos expuestos por la autoridad resultan conformes a las disposiciones jurídicas aplicables y no vulneran los derechos del contribuyente, para lo que contará con un término de diez días hábiles.

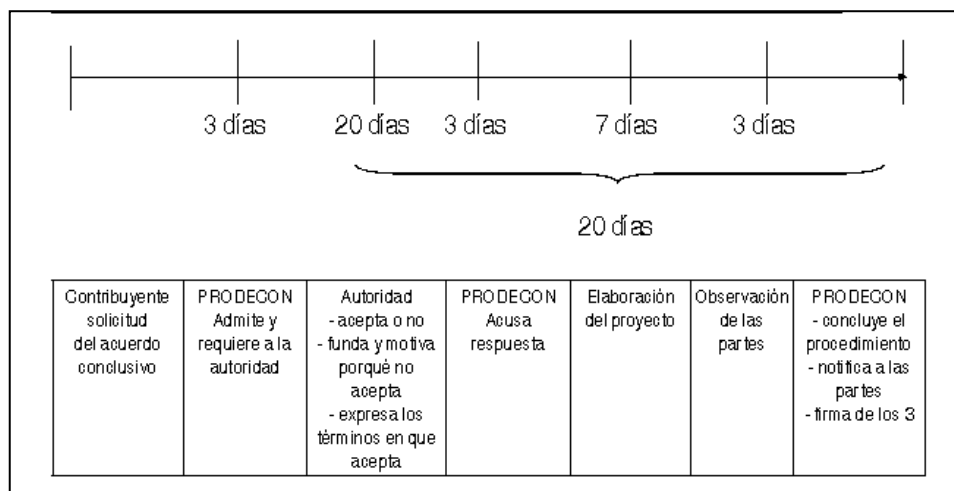
Si la Procuraduría concluye que los fundamentos y motivos expuestos por la autoridad

para no aceptar el Acuerdo Conclusivo, no resultan conforme a las disposiciones jurídicas aplicables y vulneran los derechos del contribuyente, hará constar los razonamientos respectivos en el acuerdo de cierre del procedimiento, el que notificará desde luego a las partes, para efecto de que se reanuden los plazos a que se refiere el artículo 6 de estos Lineamientos.

Artículo 11. La Procuraduría cuidará en todo momento que al suscribirse el Acuerdo Conclusivo, en términos de lo previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 8, el contribuyente obtenga el beneficio de condonación de multas, en los términos y bajo los supuestos a que se refiere el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

Lo cual conlleva a un procedimiento debidamente determinado, con la finalidad de brindar mayor certeza jurídica a los contribuyentes que deseen adoptar “acuerdos conclusivos” y, principalmente, aun dentro de éstos se respeta el derecho de audiencia, dando a conocer a las partes el proyecto de acuerdo conclusivo previo a realizar la firma del mismo por parte de los tres participantes (PRODECON, autoridad y contribuyente) con lo que se corrobora un total cuidado de los derechos y garantías del contribuyente, tal y como lo considera el artículo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo cual puede ser mostrado, para mejor y más fácil entendimiento, bajo el siguiente figura:

Figura 2.1.- Procedimiento del Acuerdo Conclusivo



Como se advierte, es un procedimiento breve en donde puede arribarse a una multa para la autoridad fiscal que no dé respuesta al requerimiento que se le haga, independientemente de la Responsabilidad Administrativa que corresponde, y que discurre en la interacción con la



PROCEDON acorde al penúltimo párrafo del artículo 4 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

Artículo 4.- ...

El incumplimiento de las obligaciones establecidas en esta Ley dará lugar a las sanciones que en ella se establecen y, en su caso, a la responsabilidad administrativa que se derive de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.

Para efectos prácticos, en el cuadro se ha mostrado el nombre del SAT y del IMSS para denotar a las autoridades revisoras; no obstante, pueden ser también parte del procedimiento el INFONAVIT, el ISSSTE, la CONAGUA y las autoridades fiscales locales coordinadas con la Federación, en seguimiento a que son consideradas autoridades fiscales acorde al último párrafo del artículo 4 de la misma Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

Artículo 4.- ...

Se entiende por autoridades fiscales federales incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

De tal manera que se trata de una opción abierta y no cerrada (*open texture*) que da como consecuencia, que sea amplia a todas las contiendas con todas las autoridades fiscales en revisión.

2.9.- PROCEDIMIENTO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS¹⁴

En íntima relación con el punto que antecede, en el presente apartado se estudiara a detalle el conjunto de pasos o etapas que suceden dentro del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

¹⁴ PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014b). Manual del Docente para la Asignatura Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa. México: PRODECON. p.p. 132-135.

2.9.1.- Principios

El procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo se rige por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez y carece de mayores formalismos ya que presupone la voluntad auténtica de las partes, autoridad revisora y contribuyente, para buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales. De igual forma, al tratarse de un procedimiento no adversarial, implica necesariamente la buena fe de las partes para alcanzar ese fin.

2.9.2.- Solicitud

El contribuyente, sujeto a procedimiento de comprobación, podrá acudir en cualquier tiempo a solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo, desde que se le notifique la orden a que se refiere el artículo 43, la solicitud que prevé el artículo 48, fracción I, o la resolución provisional prevista en el 53-B, fracción I, todos del Código Fiscal de la Federación; y hasta antes de que le sea notificada la resolución definitiva que determine, en su caso, las contribuciones omitidas.

Los requisitos que debe cumplir la solicitud para la adopción de un Acuerdo Conclusivo son:

i) El nombre, domicilio y registro federal del contribuyente; ii) En caso de que el contribuyente comparezca mediante representante legal, que éste cuente con poder general para actos de administración, de dominio o bien con poder especial para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos previstos en el Código Fiscal de la Federación, adjuntando copia certificada de la escritura en que conste; iii) La designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para ese efecto; iv) Que el escrito sea dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y firmado por el contribuyente o su representante legal, en términos de la fracción II de este artículo; v) La

mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no esté de acuerdo; vi) La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los que solicita la adopción del Acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten y, en consecuencia; vii) Los términos precisos con los que pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo, y viii) La mención de que, en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad.

2.9.3.- Trámite

Admitida la solicitud, PRODECON requerirá a la Autoridad Revisora para que en un plazo de 20 días hábiles formule su contestación a la solicitud de Acuerdo Conclusivo planteada por el contribuyente.

En la contestación que rinda a PRODECON, la autoridad revisora podrá: i) Manifestar si acepta los términos del Acuerdo Conclusivo planteados por el contribuyente; ii) Expresar con precisión, fundando y motivando, los diversos términos en que procedería su adopción, y iii) No aceptar los términos en que se plantea el Acuerdo, en cuyo caso deberá expresar los fundamentos y motivos de su negativa.

La autoridad podrá acompañar la información y documentación que considere relevante sobre la calificación de los hechos u omisiones a los que se refiera la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo. La falta de atención completa y oportuna al requerimiento de la Procuraduría, hará procedente la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría.

Si la autoridad acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo, PRODECON, en un plazo máximo de siete días, elaborará el proyecto de Acuerdo Conclusivo, mismo que notificará a las partes a efecto de que, en su caso, realicen las observaciones que estimen pertinentes en un plazo de tres días.



Posteriormente, PRODECON citará a las partes para la suscripción del Acuerdo Conclusivo y el cual habrá de suscribirse en tres tantos, entregándose uno a cada una de las partes y permaneciendo el tercero en los archivos de PRODECON.

Si al producir su contestación, la autoridad expresa términos diversos a los propuestos por el contribuyente para la suscripción del Acuerdo Conclusivo, PRODECON identificará y relacionará los hechos u omisiones consignados en el procedimiento de la revisión fiscal y la calificación que la autoridad propone para los mismos, con el objeto de cuidar que en la nueva calificación propuesta por la autoridad, no se varié en perjuicio del contribuyente, los hechos u omisiones calificados en el ejercicio de las facultades de comprobación.

Del mismo modo, PRODECON verificará que los términos planteados por la autoridad para la adopción del Acuerdo Conclusivo resulten acordes con las disposiciones jurídicas, sobre todo en lo que respecta a los derechos del contribuyente.

Hecho lo anterior, PRODECON dará vista al contribuyente para que en un plazo de cinco días hábiles, manifieste si acepta o no los diversos términos propuestos por la autoridad.

En el supuesto consistente en que la autoridad no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, PRODECON emitirá el acuerdo de cierre del procedimiento, el que será notificado a las partes, para efecto de que se reanuden los plazos de los artículos 46-A, 50 y 53-B del Código Fiscal de la Federación.

En caso de que PRODECON advierta que con la negativa de la autoridad a suscribir el Acuerdo Conclusivo se violan de manera grave y evidente los derechos de los contribuyentes, así lo hará constar en el acuerdo de cierre del procedimiento.

2.9.4.- Mesas de Trabajo

Para mejor proveer a la adopción del Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.

Estas Mesas de Trabajo podrán ser convocadas a partir de la emisión del acuerdo de admisión de la solicitud de Acuerdo Conclusivo y hasta antes de que se concluya el procedimiento, a efecto de lograr el consenso entre el contribuyente y la autoridad sobre los hechos y omisiones consignados en el procedimiento de comprobación.

En la convocatoria respectiva, PRODECON deberá precisar: i) Los hechos u omisiones sobre los cuales versará la mesa de trabajo; ii) La calificación consignada en el procedimiento de comprobación; iii) La calificación que propone el contribuyente, y iv) La información o documentación que en su caso exhiban las partes para demostrar su calificación.

De toda mesa de trabajo se levantará un acta, en la cual se precisarán de forma clara y sencilla, los acuerdos alcanzados por las partes, así como cualquier otra cuestión en la cual hubiere consenso entre las partes, por ejemplo, la fecha para exhibir determinada documental o el plazo en el cual la autoridad valorará la información y documentación que el contribuyente ha puesto a su disposición.

2.9.5.- Análisis Contable

Aún y cuando el contribuyente y la autoridad revisora son quienes de común acuerdo convienen la forma en que habrá de suscribirse el Acuerdo Conclusivo, PRODECON cuenta con un área especializada encargada de verificar que los términos propuestos por las partes para la adopción del mismo, resulte acorde a las Normas de Integración Financiera (antes

principios de contabilidad generalmente aceptados) (sic)¹⁵, así como que en el Acuerdo Conclusivo, el contribuyente obtenga el beneficio de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

2.10.- CONSECUENCIAS DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS

Como consecuencias de los acuerdos conclusivos, básicamente podemos señalar dos, que se encuentran respectivamente en los artículos 69-F y 69-G. El primero de ellos señala:

Artículo 69-F. El procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo y 50, primer párrafo, de este Código, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento previsto en este Capítulo.

En donde se advierte que todo el tiempo que dure el procedimiento de acuerdo conclusivo, desde la presentación de solicitud del contribuyente, hasta la notificación por parte de la PRODECON de su conclusión, suspende los 12 meses que como máximo se establecen en el artículo 46-A del CFF para concluir la visita domiciliar o revisión de gabinete, así como también se suspende el plazo de seis meses que como máximo establece el artículo 50 para que la autoridad emita y notifique su resolución de dichas auditorías a los contribuyentes, lo cual resulta lógico ante la necesidad de tiempo para revisar el acuerdo que se propone y saber si prospera y con ello, se concluya la auditoría que se ha iniciado.

Con este artículo obtenemos una cuarta causal —en este caso, tácita— para que concluya anticipadamente una auditoría fiscal, esto es, las dos primeras causales expresas para que concluya anticipadamente una auditoría fiscal las obtenemos del artículo 47 del CFF en donde se señala si el contribuyente ha optado voluntariamente por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales o si se encuentra obligado a ello. La tercera causal expresa

¹⁵ Nota del autor del presente trabajo: Normas de Información Financiera, emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera a partir del 1 de enero de 2006.

cómo concluir anticipadamente una auditoría fiscal, la encontramos en el artículo 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, antes citado, en donde se señala que si pasados tres meses de iniciada las facultades de comprobación, el contribuyente se autocorriga, y dicha autocorrección es aceptada por la autoridad, ésta procederá a concluir anticipadamente su revisión levantando acta de ello en donde conste la autocorrección de contribuyente (lo que representa un elemento de no impugnación posterior por parte del contribuyente así como por parte de la autoridad). Por tanto, la cuarta causal tácita se da con el acuerdo conclusivo, pues evidentemente si se llega a firmar, es claro que la auditoría no podría concluir dado que la materia sobre la cual versa es sobre observaciones de hechos u omisiones del contribuyente que ya ha calificado la autoridad.

Asimismo, el artículo 69-G señala:

Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Del cual derivan tres puntos importantes:

- El primero de ellos es que el contribuyente que acude por primera vez a un acuerdo conclusivo tiene el derecho de condonación de multas al 100%, lo cual representa verdaderamente un beneficio tomando en cuenta que las multas del artículo 76 del CFF van en un rango del 55 al 75%, y aun respecto de las multas de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, cuyas multas previstas por su artículo 17 son del 20 o 30%, dependiendo del momento en que se autocorriga el contribuyente, razón por la cual, representa verdaderamente un beneficio que vale la pena considerar como norma atributiva para el contribuyente, siendo importante referir que el artículo citado, señala expresamente que en futuras ocasiones de petición de acuerdo conclusivo, el contribuyente ya sólo tendrá el

beneficio de la condonación de multas a que se refiere la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

- El segundo punto establece que a fin de todo lo anterior, las autoridades considerarán los alcances del acuerdo conclusivo para emitir la resolución que corresponda, lo cual implica un análisis técnico para evitar incurrir en violaciones de otras disposiciones de la normativa tributaria del país, esto es, para evitar contravenir otros artículos o dañar derechos del contribuyente ni obligaciones fundamentales de él.

- Finalmente, el tercer punto señala que la condonación que se aplique al contribuyente, ya sea del 100% o del 20/30% de las multas, en ningún momento dará lugar a devoluciones o compensaciones, es decir, la “quita” que hagan las autoridades, tanto de las multas como de los montos que deriven de las observaciones a los hechos u omisiones de las autoridades, no son motivo de exigibilidad o repetición tributaria, en obvia a que es un acuerdo que se logra previo a la determinación de la autoridad. Por lo tanto, dado que no se alcanza a emitir una resolución determinante, no puede considerarse “cosa determinada” —propia de la administración pública— y por tanto, no da lugar a los derechos de devolución o de compensación, dado que la cuantificación de las observaciones no se han incardinado aún en la esfera jurídica del contribuyente.¹⁶

2.10.1.-Efectos jurídicos del Acuerdo Conclusivo

2.10.1.1.- La condonación de multas

Quiso el legislador poner un incentivo a la suscripción del acuerdo consensuado entre las partes a través del PAC. Dispone el artículo 69-G:

¹⁶ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Estrategias para la impugnación fiscal. México 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 197-199.

Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Por su parte, el artículo 106 de los Lineamientos de PRODECON dispone:

Artículo 106. La Procuraduría cuidará en todo momento que al suscribirse el Acuerdo Conclusivo, en términos de lo previsto en los párrafos tercero y cuarto del artículo 103 de estos Lineamientos, el contribuyente obtenga el beneficio de condonación de multas, en los términos y bajo los supuestos a que se refiere el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

De este modo, al suscribirse un Acuerdo Conclusivo que implique la regularización total o, en su caso, parcial del contribuyente, por ministerio de ley operará la condonación o remisión del total de las multas formales o de fondo que hubieran procedido.

Ahora bien, ¿qué sucede si un contribuyente formula, en forma simultánea o sucesiva, dos o más solicitudes de PAC referentes a dos o más ejercicios, dos o más impuestos o dos o más autoridades revisoras?

Fiel a su naturaleza de Ombudsman y en cumplimiento del mandato contenido en el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que norma las actuaciones del organismo, PRODECON ha buscado dar el mayor alcance al beneficio concedido por el artículo 69-G del CFF, de este modo, en diversos casos en que un mismo contribuyente presenta dos o más solicitudes de Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría, a petición del solicitante, podrá acumular los expedientes a efecto de que el beneficio en cuestión que procede por la suscripción del primer Acuerdo Conclusivo, abarque todas las situaciones por las que acontece la regularización fiscal del contribuyente en los diversos procedimientos de auditoría que existan en su contra.

De igual modo, si la suscripción del Conclusivo no contiene pacto que conlleve regularización alguna, en virtud de que la autoridad revisora acepta, en el PAC, que todas las partidas observadas en el procedimiento de comprobación quedaron desvirtuadas, por lo que no hay omisión que conduzca a imposición de multa alguna, la Procuraduría en su afán garantista ha interpretado que, en estos casos, el contribuyente no pierde el derecho que le concede el artículo 69-G, ya que no se puede condonar lo que no existe. Esta interpretación ha venido siendo aceptada por las propias autoridades.

Véase el siguiente ejemplo de cláusula que, para acordar y definir este tema, inserta PRODECON en los casos que así procede:

• ***Ejemplo de cláusula donde se conviene en que subsiste el derecho a la condonación de multas***

Cláusula. La Autoridad Revisora reconoce que con la suscripción del presente Acuerdo Conclusivo, no se condonó cantidad alguna en favor de la Contribuyente por concepto de multas, por lo que queda intocado el derecho de ésta a la condonación de multas al cien por ciento, en términos de lo dispuesto en el artículo 69-G del CFF.

Resulta importante mencionar que PRODECON no condona multa alguna, sino que dicho beneficio deriva directamente de la propia ley y es reconocido por la autoridad revisora al suscribir el Acuerdo Conclusivo.

2.10.1.2.- Seguridad jurídica

Hubo que esperar a que naciera el primer medio alternativo de solución de conflictos tributarios en auditorías, para que en nuestro Derecho Fiscal se contara con una figura jurídica que realmente aporta seguridad y certeza a los contribuyentes en cuanto a la permanencia y estabilidad de sus efectos. Ello gracias, en buena medida, a la actuación de PRODECON como ideóloga del novísimo MASC.

Ante todo, conviene reflexionar que poco habría servido la introducción del medio alternativo si no se conseguía, desde su entrada, generar la confianza necesaria en los contribuyentes para que se decidieran por su utilización, dado el carácter plenamente optativo que tiene el PAC.

En este contexto la Procuraduría, dada su experiencia en materia fiscal, consideró indispensable introducir un precepto que estableciera en forma expresa, clara y precisa que, en contra de los Acuerdos Conclusivos, no procede medio de defensa alguno; que los hechos u omisiones materia del acuerdo son incontrovertibles y no podrán ser desconocidos por las autoridades fiscales y, aún más, para afianzar lo anterior, se consideró igualmente importante establecer de manera expresa en el texto legal, la improcedencia en contra del conclusivo del juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo del CFF, conocido como juicio de lesividad.

Dice el citado artículo 69-H del CFF, con que concluye el capítulo de los Acuerdos Conclusivos:

Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Como se advierte, la nueva figura cuenta con un blindaje que le da una fuerza jurídica excepcional y que, como comentábamos, constituye un hecho inédito en nuestro sistema tributario. Nos encontramos así con un instrumento -el Acuerdo Conclusivo, suscrito por autoridad y contribuyente ante PRODECON, que también es firmante-, que prácticamente tiene el valor de la cosa juzgada.



En efecto, la cosa juzgada, *res judicata*, implica la inmutabilidad de lo resuelto en las sentencias o resoluciones firmes, por lo que tiene las cualidades de inimpugnabilidad e indiscutibilidad.

En pocas palabras, salvo lo que previene la última parte del precepto en estudio, 69-H del CFF ("que se compruebe que se trate de hechos falsos"), el Acuerdo Conclusivo derivado del PAC resulta prácticamente inmodificable.

Ahora bien, es conveniente reflexionar que la inmodificabilidad del Acuerdo Conclusivo deriva, en primer lugar, de su naturaleza convencional, pues son las propias partes, autoridad revisora y contribuyente, las que quedan obligadas por la fuerza de sus voluntades en consenso. Aquí tiene plena aplicación la teoría de las obligaciones, pues con la firma del acuerdo las partes se obligan en la forma y términos que aparezca que quisieron obligarse (*pacta sunt servanda*).

En el artículo 1796 del Código Civil Federal (CCF) se consagra este principio:

Artículo 1796. Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, excepto aquellos que deben revestir una forma establecida por la ley. Desde que se perfeccionan obligan a los contratantes, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a las consecuencias que, según su naturaleza, son conforme a la buena fe, al uso o a la ley.

Y en el 1797 se dice:

Artículo 1797. La validez y el cumplimiento de los contratos no puede dejarse al arbitrio de uno de los contratantes.

Ya hemos examinado la naturaleza convencional *sui generis* de los Acuerdos Conclusivos como solución pactada al conflicto tributario. Luego, al tratarse de un reconocimiento y aceptación plena de las partes -autoridad revisora y contribuyente- en ejercicio autónomo de su voluntad, lo que además deriva de un procedimiento público, de carácter forense alternativo, regulado por la ley, es consecuencia lógica, natural y obligada de su suscripción

que no proceda medio de defensa alguno en contra de los mismos, y que los hechos u omisiones objeto del acuerdo resulten, por ende, incontrovertibles.

La naturaleza convencional de la figura se ve así fortalecida en cuanto a los efectos jurídicos que de suyo le corresponden, por el imperio de las normas jurídicas que la regulan y garantizan sus efectos. Es decir que, a la fuerza que trae consigo el acuerdo de voluntades de conformidad con la teoría de las obligaciones, en este caso alcanzado ese acuerdo a través de la mediación, como medio alternativo de solución de controversias, se aúna el imperio de la disposición legal, artículo 69-H del CFF, que garantiza esos efectos. Y lo mejor es que todo ello opera en beneficio del contribuyente que, o queda liberado de una contingencia fiscal que no le correspondía, o corrige su situación fiscal través de una regularización pactada con absoluta certeza y seguridad jurídicas acerca de la permanencia, inmutabilidad, inimpugnabilidad e invariabilidad del Acuerdo Conclusivo alcanzado.

Resumiendo, puede decirse que la seguridad jurídica se alcanza a través del Acuerdo Conclusivo, por:

- a) La inimpugnabilidad del acuerdo.
- b) La indiscutibilidad de los hechos u omisiones materia del acuerdo (incontrovertibles), y
- c) La improcedencia del juicio de lesividad.

2.10.1.3.- Acuerdos Conclusivos. Efectos relativos

No obstante lo antes dicho, es preciso señalar que las fortalezas de que están dotados los Acuerdos Conclusivos no alcanzan para beneficiar, en ningún caso, a cualquier otro contribuyente ajeno a la suscripción del convenio. Así es, pues es la propia naturaleza de la solución convencional, obtenida a través de la mediación (recuérdese el cuadro comparativo



entre mediación y PAC), la que conduce necesariamente a que los Acuerdos Conclusivos no generen precedente en ningún caso y sólo puedan surtir efectos entre las partes.

Ahora bien, esta salvedad puede resultar muy comprensible y necesaria tratándose de un conflicto privado en donde las partes resuelven sus diferencias mediante un acuerdo al que llegan a través de la mediación ordinaria; pero no puede olvidarse que en el PAC se trata de un conflicto entre un ente público, la administración tributaria a través de sus autoridades revisoras y un sujeto obligado, el contribuyente y que el propio conflicto está regulado, como se vio en apartado previo, por normas de orden público.

Se advierte así una importante diferencia estructural entre la justicia alternativa y la justicia impartida por los órganos judiciales y jurisdiccionales, ya que una de las grandes fortalezas de éstos reside en que sus resoluciones sí sientan criterio y que incluso, como sabemos, la uniformidad en la exégesis conduce a la formación de tesis de jurisprudencia, con distinta fuerza vinculatoria para los propios órganos, pero cuya publicación y consecuente difusión contribuye enormemente a la resolución de los diversos conflictos tributarios, incluso en la etapa administrativa; ya que las autoridades pueden ser sensibles a un criterio jurisprudencia! y ajustar sus actos al mismo, aun cuando jurídicamente no les resulte obligatorio. De igual modo, la publicación de tesis aisladas y jurisprudenciales permite que los pagadores de impuestos conozcan el alcance y magnitud de sus derechos y obligaciones y, correlativamente, las autoridades conozcan el alcance y límites de sus facultades.

Dicho de otra forma, los conflictos tributarios resueltos por la justicia ordinaria (legalidad, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) y extraordinaria (constitucional, Poder Judicial de la Federación) sí constituyen precedente y sientan criterio, con lo cual gozan de generalidad, ya que pueden ser aprovechados por cualquier sujeto o persona (y en su caso ente público) que se encuentre en los mismos supuestos que aquéllos contemplan.

Ahora bien, en el Acuerdo Conclusivo puede la autoridad revisora aceptar, como ejemplo, que los ingresos que estimó como acumulables derivados de depósitos bancarios en cuentas

del contribuyente, no son tal sino préstamos, aunque los contratos carezcan de fecha cierta, porque la autoridad revisora reconoce como prueba los depósitos o transferencias por parte del tercero a la cuenta del sujeto auditado, pero esto no puede publicarse o difundirse como un criterio o precedente, ya que por disposición de la última parte del primer párrafo del artículo 69-H y dada la convencionalidad del PAC, dicho caso no puede ser invocado para que otros iguales o análogos alcancen la misma solución pactada.

En otro ejemplo, puede el pagador de impuestos solicitante del PAC proponer el acuerdo para que la autoridad reconozca que no tuvo actividades gravadas ni ingresos acumulables en el ejercicio revisado, y pedir que dentro de este procedimiento la autoridad solicite a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV) que corrobore la ausencia total de fondos o depósitos en cuentas de la empresa, e incluso de su administrador único, procediendo la autoridad en consecuencia y liberando en forma total al contribuyente de la contingencia al suscribir el Conclusivo, pero tal proceder tampoco sienta ningún precedente para efecto de que puedan beneficiarse otros contribuyentes en igual o análoga situación.

En diverso ejemplo puede versar el pacto conclusivo sobre los términos en que la contribuyente, con aceptación de la autoridad, realiza un ajuste en sus precios de transferencia, que conlleva su incremento a través de la suma de diversos conceptos, pero tal acuerdo sólo obliga a esas partes, autoridad revisora y contribuyente, para ese caso, pero no puede servir como criterio para que la autoridad lo invoque frente a otros contribuyentes.

Atendamos a lo expuesto por el autor de la iniciativa, titular del Ejecutivo Federal, en su exposición de motivos sobre el tema:

Ahora bien, considerando que un acuerdo conclusivo tiene por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se propone establecer que no procederá medio de impugnación contra el mismo y que únicamente surtirá efectos para el contribuyente que lo celebre, por lo que no generará precedentes y no podrá ser aplicado en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, por tratarse de casos particulares, distintos de cualquier otro, a partir de aspectos concretos y específicos respecto de los cuales el contribuyente manifieste su inconformidad, es decir, no se trata de pronunciamientos genéricos aplicables a todas las circunstancias. Aun en el supuesto de que existieran dos casos similares, no podría



aplicarse automáticamente el mismo acuerdo conclusivo al segundo contribuyente, puesto que habría que iniciar el procedimiento nuevamente a fin de corroborar que se trata del mismo supuesto.

Sin embargo, pese a lo dicho, no puede desconocerse que el PAC no es cualquier medio alternativo de solución de conflictos, sino que le corresponde encontrar la solución precisamente al conflicto tributario y, por lo mismo, quien funge como mediador es una entidad u organismo de derecho público que se asume además como el defensor no jurisdiccional de los contribuyentes. En la exposición de motivos del titular del Ejecutivo Federal, al referirse a la nueva figura, que se propuso, los Acuerdos Conclusivos, se menciona de manera expresa que:

La propuesta que se formula considera la participación institucional de la Procuraría de la Defensa del Contribuyente, con lo cual se propiciaría que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente y, en caso de alcanzarse éstos, dicha Institución constataría que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes. Dicha instancia intervendría como facilitadora y testigo del procedimiento para la adopción de los acuerdos conclusivos.

Como se advierte, fue propósito expreso del proponente del nuevo MASC que PRODECON, a través de su "participación institucional", garantizara la transparencia en el PAC. Esta idea tiene como antecedente la propia propuesta de la Procuraduría, pues lo que buscaba evitar el Ombudsman fiscal con la introducción de la figura de los Acuerdos Conclusivos, es que los contribuyentes, durante las auditorías o procedimientos de fiscalización a que son sometidos, pudieran verse expuestos a actuares arbitrarios, desmedidos o incluso en casos extremos, de extorsiones para "negociar" en "cuanto cierran la auditoría" por parte de los auditores o personal de las autoridades revisoras que llevan a cabo tales procedimientos; con lo que con la intervención de PRODECON los contribuyentes quedarían protegidos ante este tipo de prácticas y, además, contarían con un medio alternativo para cerrar su auditoría a través de una interlocución de alto nivel con los propios titulares de las autoridades revisoras que iniciaron los procedimientos de comprobación fiscal.



En esta línea de pensamiento, es evidente que un derecho fundamental de los pagadores de impuestos es el derecho a ser tratados por las autoridades fiscales de manera equitativa, lo que implica que ante situaciones iguales se den tratos iguales. Ha sido preocupación del Ombudsman fiscal que no existan "tratos discrecionales", por decir lo menos, o bien francamente arbitrarios y caprichosos, con que algunas autoridades fiscales puedan "distinguir", de manera sospechosa, a los contribuyentes.

Ahora bien, desde el momento en que PRODECON, como organismo autónomo, adquiere un papel protagónico como mediadora del conflicto tributario que surge en las auditorías fiscales, se encuentra compelida, por su propia naturaleza y facultades, a preservar los derechos de los contribuyentes y, en consecuencia, puede y debe cuidar que en los diferentes procedimientos para la adopción de los Acuerdos Conclusivos (PAC), se den tratos iguales, análogos o correspondientes a los contribuyentes que acuden a los mismos. Así, es factible que, a través del imperio ético y la especialización profesional que distinguen al Ombudsman tributario, éste, sin que ello implique en ningún caso que invoque un precedente, pueda exponer o presentar de manera directa a las diferentes autoridades fiscales revisoras, o bien a sus superiores jerárquicos, las incongruencias o inconsistencias en que incurran en sus respuestas a las solicitudes de PAC que presenten los diferentes contribuyentes, facilitando así a las propias autoridades, uniformar sus criterios y procedimientos y en búsqueda de alcanzar la equidad y generalidad en el trato a los gobernados que, desde luego, distingue a los estados de Derecho.

2.10.1.4.- Acuerdos inimpugnables

Los Acuerdos Conclusivos, producto de la solución convencional adoptada por las partes, a través de la intermediación de PRODECON, surten su plena eficacia y efectos entre las propias partes que consensaron sus voluntades para suscribirlos. Como consecuencia obligada, se trata de un acto o negocio jurídico-público total y absolutamente inimpugnable para ambas partes, tanto autoridad revisora como contribuyente, ello con excepción de la



salvedad a que se refiere la parte final del artículo 69-H del CFF relativa a que se compruebe que se trata de hechos falsos.

Desde luego, la no impugnabilidad a que nos referimos significa que el contribuyente que lo haya suscrito, no podrá promover en su contra ningún recurso administrativo, ni el juicio contencioso administrativo, ni en su caso el juicio de amparo indirecto y, por su parte, las autoridades fiscales no podrán promover el juicio de lesividad a que se refiere el artículo 36 del CFF.

La inimpugnabilidad del Acuerdo Conclusivo establecida en el artículo citado, 69-H del CFF, se explica porque no se trata de un acto o resolución de la autoridad fiscal (y, desde luego, tampoco de PRODECON, que sólo tiene el carácter de mediadora), sino que es la voluntad de las partes la que se impone como norma suprema para concluir con las diferencias que ocasionaron el conflicto tributario. De ahí que las partes no puedan desconocer la fuerza vinculatoria de esa expresión libre de sus voluntades.

Véase el artículo 1797 del Código Civil Federal:

Artículo 1797. La validez y el cumplimiento de los contratos no puede dejarse al arbitrio de uno de los contratantes.

Ahora bien, es muy importante destacar aquí que la no impugnación de los Acuerdos Conclusivos establecida por la ley no constituye propiamente una excepción al principio o derecho fundamental de tutela judicial efectiva, pues si bien en contra de los pactos conclusivos no procede recurso, juicio o medio de defensa alguno, debe tenerse en cuenta que estamos en presencia, tratándose del Derecho tributario, de un área del Derecho Público donde la tutela judicial se produce respecto de los derechos del gobernado o contribuyente frente a las decisiones, actos o resoluciones de las autoridades fiscales. Véase la siguiente tesis del Poder Judicial de la Federación (PJF):

TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. EL ACCESO A UN RECURSO EFECTIVO, SENCILLO Y RÁPIDO, ES CONSECUENCIA DE ESE DERECHO

FUNDAMENTAL. El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que todas las personas gozan de los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección. Por su parte, el artículo 17 constitucional prevé el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, que supone, en primer término, el acceso a la jurisdicción, es decir, que el gobernado pueda ser parte en un proceso judicial y, en segundo, el derecho que tiene a obtener una sentencia sobre el fondo de la cuestión planteada y su cabal ejecución, que deberá ser pronta, completa e imparcial, lo cual se encuentra íntimamente relacionado con el principio del debido proceso, contenido en el artículo 14 del señalado ordenamiento, por lo que para dar cabal cumplimiento al derecho inicialmente mencionado, debe otorgarse la oportunidad de defensa previamente a todo acto privativo de la libertad, propiedad, posesiones o derechos, lo que impone, además, que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento. Por tanto, el acceso a un recurso efectivo, sencillo y rápido, mediante el cual los Jueces y tribunales tutelen de manera eficaz el ejercicio de los derechos humanos de toda persona que lo solicite, sustanciados de conformidad con las reglas del debido proceso legal, es consecuencia del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, en tanto que asegura la obtención de justicia pronta, completa e imparcial, apegada a las exigencias formales que la propia Constitución consagra en beneficio de toda persona que se encuentre bajo su jurisdicción.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA PRIMERA REGIÓN, CON RESIDENCIA EN NAUCALPAN DE JUÁREZ, ESTADO DE MÉXICO. Amparo en revisión 308/2012. Juan Carlos Aparicio. 6 de julio de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Alfredo Enrique Báez López. Secretario: Manuel Monroy Álvarez

En cambio, en el caso que nos ocupa, el Acuerdo Conclusivo no representa ni contiene una decisión o acto de autoridad que sujete al gobernado con su imperio, y que ameritara por tanto, como se aprecia de la tesis transcrita, el contar con un recurso efectivo, sencillo y rápido en contra de aquella decisión, pues la autoridad no sujeta al contribuyente a su punto de vista unilateral sobre los hechos u omisiones materia de la auditoría, sino que se encuentra dentro del ámbito de la plena autonomía de la voluntad del contribuyente, el decidir si suscribe o no el acuerdo, con base en la propuesta que formule y que sea aceptada por la autoridad, o bien con la que, reformulada por la autoridad (términos diversos para la suscripción del acuerdo), sea aceptada por el contribuyente.

Por lo tanto, es claro que dada la naturaleza convencional de la figura, la autoridad revisora no concurre al procedimiento respectivo, PAC, en ejercicio de su imperio para someter al contribuyente a aceptar sus términos y suscribir el pacto, sino que se trata de una negociación en donde las partes valoran, con plena autonomía, las diversas propuestas y contrapropuestas

que se formulan a efecto de ver si alcanzan el acuerdo. Y por tanto, como se apuntó, no se trata de una excepción a la revisión judicial o tutela efectiva, dado, se insiste, la propia naturaleza convencional de la figura.

PRODECON ha estimado conveniente que en los Acuerdos Conclusivos que ante su presencia y firma se suscriben, se incluya una cláusula en la que, en forma expresa, se establezca lo antes comentado. Véase el siguiente ejemplo:

• **Ejemplo A) de cláusula en donde se reconoce y acepta la inimpugnabilidad del Acuerdo Conclusivo**

Cláusula. Ambas partes, Autoridad Revisora y Contribuyente, reconocen y aceptan que contra el presente Acuerdo Conclusivo no procederá medio de defensa alguno, ya que el mismo es el producto de la manifestación libre y espontánea de sus voluntades y por lo tanto sólo surte efectos entre las propias partes y no genera precedente.

De esta forma se refuerza la inimpugnabilidad del acuerdo, que ya deriva directamente del mandato de la norma legal contenida en el multicitado artículo 69-H, con la suscripción del convenio en el que se contiene cláusula expresa en el mismo sentido, lo que además permite que las partes se enteren plenamente de los efectos legales que trae consigo.

Esclarecida la cuestión referente a la improcedencia de medios de defensa contra los Acuerdos Conclusivos suscritos por las partes, cabe analizar si esta improcedencia abarca no sólo el propio convenio sino, de manera análoga, comprende también los acuerdos dictados por PRODECON dentro del PAC, especialmente el denominado "acuerdo de cierre" que es emitido por la Procuraduría para cerrar el procedimiento cuando no se alcanzó acuerdo alguno por las partes.

Cabe señalar que a la fecha en que esto se escribe se han producido muy escasos asuntos en los que el contribuyente que promovió el PAC haya acudido ante los tribunales para oponerse

a algún acuerdo, ya sea de trámite o de cierre. En este tema, creo que los órganos judiciales o jurisdiccionales en su caso, no llegarán a estimar como impugnables los acuerdos dictados por PRODECON, en virtud precisamente del carácter de mediador o intermediario con que el organismo interviene en el PAC.

Al respecto, es factible citar el siguiente precedente sustentado por el Juzgado Segundo de Distrito del Centro Auxiliar de la Décimo primera región, con residencia en Coatzacoalcos, Veracruz, que conoció el juicio de amparo 102/2015 promovido por una persona moral en contra de un acuerdo dictado por la Procuraduría donde ordenó que se procediera al cierre del procedimiento, dado que la autoridad revisora en el PAC no aceptó la adopción del conclusivo.

El juez de Distrito resolvió sobreseer el juicio, y precisamente lo hizo con base en que determinó la improcedencia del amparo, ya que estimó que no se producían actos de autoridad por parte de PRODECON. Por lo ilustrativo de esta resolución, que es la primera que sobre el tema se produce y que aborda varios de los temas tratados en esta obra, reforzando por parte de la Justicia Federal la visión que ha tenido PRODECON de la nueva figura como un medio alternativo de solución de controversias en auditorías, que hace improcedente, por tanto, la promoción de medios de defensa; se estima conveniente la transcripción parcial de algunas de sus importantes consideraciones:

El objeto de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo es la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal.

Así, dentro de las atribuciones de la Procuraduría encaminadas a la protección y defensa de los contribuyentes, se encuentran los acuerdos conclusivos, a los cuales podrá optar el particular que sea objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX, y que no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados durante la auditoría o revisión de gabinete que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Ahora bien, atendiendo a lo anterior **los aludidos acuerdos conclusivos se encuentran contextualizados dentro del principio de ofrecer todas las facilidades a los contribuyentes para regularizar su situación fiscal**; se propone como **un medio alternativo de regularización**, durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Es así, pues dicha figura versa sobre la calificación de los hechos u omisiones que se consignan en la auditoría o revisión de gabinete que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; además, tales acuerdos procederán a petición del contribuyente sujeto a procedimiento de comprobación, y los cuales se concertarán a través de **un procedimiento regido por los principios de flexibilidad, celeridad, inmediatez, sin mayores formulismos, presuponiendo la voluntad auténtica de las partes, autoridad revisora y contribuyente, para buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la calificación de los hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento de disposiciones fiscales; solución que dependerá de la voluntad de las partes.**

En ese sentido, resulta indudable que la participación institucional de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, propiciará que el procedimiento para llegar a los acuerdos conclusivos se desarrolle de manera transparente, pues **intervendrá únicamente como facilitadora y testigo del procedimiento.**

Dicho procedimiento dará inicio por la solicitud efectuada por el contribuyente que sea objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX, del Código Fiscal de la Federación, a partir de que dé inicio al ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones en el acta parcial o final.

La referida solicitud será tramitada a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **quien una vez que la haya recibido**, requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contados a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo; así, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes.

Para el caso de que **la autoridad no aceptara la adopción del acuerdo conclusivo**, expresando para ello los fundamentos y motivos respectivos, en términos de lo dispuesto por el artículo 69-D, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la Procuraduría notificará al contribuyente y **concluirá con el procedimiento a través del acuerdo de cierre que corresponda**; en el cual se podrá formular consideraciones acerca de si la negativa de la autoridad incide en violaciones graves y evidentes a los derechos del contribuyente.

En el caso particular, se tiene que mediante el acto reclamado, que la parte quejosa hizo consistir en el acuerdo de veintidós de julio del 2014, emitido en el expediente __; el Director General Adjunto de Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tuvo por recibida la contestación contenida en el oficio, de veintiuno de julio anterior, por el cual la Administración de Grandes Contribuyentes Diversos __, de la Administración Central de Fiscalización a Grandes Contribuyentes Diversos, de la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria, emitió su contestación a la solicitud de adopción de acuerdo conclusivo

promovida por la persona moral aquí quejosa, en el sentido de no aceptar los términos propuestos por la contribuyente, mediante escrito presentado el tres de junio de dos mil catorce, respecto de los hechos u omisiones señalados en el acta final del doce de mayo de dos mil catorce, durante la visita domiciliaria con número _; asimismo, a través de dicho acto la autoridad responsable ordenó proceder a la elaboración del acuerdo de cierre previsto en el artículo 105 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Como se advierte, el papel desempeñado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a través de la Dirección General Adjunta de Acuerdos Conclusivos, de ninguna manera permite considerar a dicho organismo como emisor de actos de autoridad, toda vez que no está generando de modo alguno, una relación de supra a subordinación con la moral aquí quejosa, en virtud de la cual emita un acto que cree, modifique o extinga situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; contrario a ello, tal como quedó precisado en el acuerdo de admisión de solicitud de acuerdos conclusivos (sic) de veinte de junio de dos mil catorce, la Procuraduría funge como intermediaria entre autoridad y contribuyente pues constituye un organismo autónomo especializado en materia tributaria a fin de promover transparentar y facilitar la solución anticipada y consensuada de los diferendos existentes entre las partes.

Máxime que debe considerarse que los procedimientos de Acuerdos Conclusivos que al efecto sustancia la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, y consecuentemente las resoluciones emitidas en los mismos. se rigen por el principio "pacta sunt servanda" en tanto que su suscripción depende indefectiblemente de la voluntad de las partes pues como se apuntó en párrafos precedentes, constituyen un medio alternativo de solución de diferendos en los procedimientos de comprobación y que tienen por objeto que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como organismo público con autonomía técnica, funcional y de gestión, promueva, transparente y facilite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, durante el ejercicio de las facultades de comprobación ...

2.10.1.5.- Hechos incontrovertibles

Si bien, los Acuerdos Conclusivos sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedente, además de que se trata de negocios jurídicos contra los que no procede medio de defensa alguno; el artículo 69-H del CFF, en análisis, dispone también, en el mismo primer párrafo, que "cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles". Y más adelante, en el segundo párrafo reitera: "Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo". Es ilustrativo transcribir nuevamente el artículo en cita:

Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Además, inserto curiosamente, no en el propio 69-H sino en el texto del precepto que lo antecede (el artículo 69-G, que se refiere a la condonación de multas), se contiene la siguiente disposición relacionada con el tema que nos ocupa, la que, a continuación, se resalta:

Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Como se advierte, en este artículo 69-G también se contiene una disposición sobre los alcances de los Acuerdos Conclusivos, estableciéndose que los mismos deberán ser tomados en cuenta por las autoridades fiscales para emitir la resolución que en su caso corresponda.

Es decir, que nos encontramos con tres mandatos de las normas que regulan la figura, referidos a las autoridades fiscales y a la forma en que repercute la firma del Conclusivo en sus resoluciones posteriores. Tales mandatos o disposiciones son:

- a) En las resoluciones que las autoridades fiscales emitan -se entiende que son aquéllas con las que culmina el propio procedimiento de comprobación- deben tomar en cuenta los alcances del Acuerdo Conclusivo (artículo 69-G, primer párrafo).
- b) En las propias resoluciones de las autoridades, los hechos u omisiones que, habiendo sido materia del acuerdo, les sirvan de fundamento, serán incontrovertibles (artículo 69-H, texto inserto en medio del precepto).

- c) Las autoridades no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versaron los Acuerdos Conclusivos (artículo 69-G, segundo párrafo).

Véase otro ejemplo de la cláusula que PRODECON inserta en los Conclusivos para confirmar lo incontrovertible de los hechos u omisiones pactados:

• **Ejemplo B) de cláusula en donde se reconoce y acepta que los hechos y omisiones materia del Acuerdo Conclusivo, son incontrovertibles**

CLÁUSULA. Ambas partes, Autoridad Revisora y Contribuyente, aceptan y reconocen que la situación fiscal de este último, ha sido regularizada de común acuerdo mediante la suscripción del presente Acuerdo Conclusivo, y que por tanto los hechos u omisiones materia de regularización son incontrovertibles en términos de lo dispuesto en el artículo 69-H del CFF, por lo que en contra del presente Acuerdo no procederá medio de defensa alguno, ya que el mismo es el producto de la manifestación libre y espontánea de sus voluntades y, por lo tanto, sólo surte efectos entre las propias partes y no genera precedente.

De este modo, concluido el PAC:

1. Si el acuerdo fue total, es decir, comprendió todos los hechos u omisiones calificados en la auditoría, PRODECON insertará en la cláusula respectiva la leyenda: "...La autoridad revisora se compromete a finalizar sin observaciones y dentro de los diez días siguientes a la firma de este Instrumento, el procedimiento de comprobación iniciado al amparo de la orden _".
2. Si el acuerdo sólo comprendió parte de los hechos u omisiones calificados en la auditoría, la leyenda que se inserta en el clausulado es: "...La autoridad revisora acepta que en términos de lo dispuesto en el artículo 69-G del CFF, cualquier resolución que llegare a



emitir y notificar a la contribuyente respecto al periodo fiscal revisado, deberá excluir las partidas por las cuales se alcanzó consenso".

En otras palabras, las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales con que concluyan los procedimientos de comprobación fiscal, en los que se produjo el medio alternativo de solución de conflictos que culminó con la firma del Acuerdo Conclusivo correspondiente, excluirán de la liquidación respectiva los hechos u omisiones calificados en la auditoría por los que se alcanzó acuerdo; o bien, si todas las partidas fueron materia del mismo, emitirán oficio con el que den por concluido sin observaciones el procedimiento de revisión fiscal respectivo.

Ahora bien, en mi opinión, hasta aquí existe claridad sobre los efectos de la firma de los pactos conclusivos en cuanto al alcance que tienen en las resoluciones emitidas por las autoridades revisoras que fueron parte en el PAC; pero cabe preguntarnos si lo no controvertible de los hechos y omisiones que fueron materia del PAC puede persistir más allá de aquellas resoluciones a las que nos hemos referido y con las que concluyen los procedimientos de comprobación.

Piénsese, por ejemplo, en casos donde el Conclusivo implica que, en virtud de la auditoría, el contribuyente no sólo regulariza su situación fiscal por el periodo revisado, sino acepta tributar en una nueva forma a partir de la firma del acuerdo; como ejemplos pueden citarse los siguientes: contribuyentes que aceptan tributar a la tasa general del IVA; que incrementan la forma de fijar sus precios de transferencia; que aceptan tributar a través de un establecimiento permanente y no como simples residentes en el extranjero, etcétera.

En tales supuestos, es evidente que las autoridades deberán respetar igualmente estos hechos materia del acuerdo y su calificación pactada, más allá de los procedimientos que le dieron origen y de las resoluciones que en su caso recayeran a los mismos, reconociendo que los hechos siguen teniendo la misma fuerza vinculatoria y que por tanto persisten, desde luego, en su carácter de incontrovertibles. Esto constituye, sin duda, uno de los efectos jurídicos

más valiosos del acuerdo, en cuanto a generar certeza y seguridad jurídica en los contribuyentes que se acogen a la nueva figura, pues al ser incontrovertibles e inimpugnables los nuevos pactos, siendo improcedente incluso el denominado juicio de lesividad para la autoridad fiscal, el contribuyente adquiere la certeza indubitable de que su nueva forma de tributación, pactada en virtud del Conclusivo, no podrá ser modificada, lo que sin duda constituye un hito en nuestro sistema tributario, como se confirmará en posterior apartado, donde se aborde con mayor detalle la improcedencia del juicio de lesividad.

2.10.1.6.- Hechos falsos

Se refiere aquí a la parte final del texto del segundo párrafo del artículo 69- H del CFF, donde se contiene la única salvedad o límite a la inmutabilidad y permanencia de los Acuerdos Conclusivos; recordemos el párrafo citado:

Artículo 69-H...

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Como se advierte, y a contrario sensu de cómo está redactada la norma, resulta que los hechos u omisiones materia del acuerdo sí pueden ser desconocidos cuando se trate de hechos falsos, lo que significa, en principio, que de producirse tal supuesto debe estimarse que sí podrán ser controvertidos o impugnados en medio de defensa.

Aquí surge una cuestión de especial importancia, el texto del segundo párrafo del artículo 69-H menciona que "las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones"; de modo que cabe preguntarse qué significa esa imposibilidad de "desconocer", salvo que se trate de hechos falsos. Es decir, ¿debe interpretarse que se trata de un desconocimiento unilateral por parte de las autoridades fiscales?, en cuyo caso cabría preguntar a continuación, ¿a través de qué procedimientos o el ejercicio de qué facultades podrán desconocer las

autoridades esos hechos u omisiones por comprobar que resultaron falsos?; o bien, ¿será exclusivamente a través de la vía contenciosa, en este caso el denominado juicio de lesividad previsto en el artículo 36 del CFF, como las autoridades podrán superar la calificación de hechos u omisiones pactados en el Conclusivo?

Y, aun antes de los anteriores cuestionamientos, procede preguntarse qué se entiende exactamente por la expresión hechos falsos, ¿se trata de los hechos calificados en la auditoría y sobre los que versó el acuerdo?, o ¿puede tratarse de falsedad en los hechos declarados por las partes como antecedentes para la firma del propio pacto?

Ante todo, considero que la primera interpretación que estimo amerita esta salvedad relativa a los hechos falsos, es que se trata de una limitación propia o inherente a la naturaleza convencional del acuerdo y así debe ser entendida. Así, procede interpretar que, con esta limitación a la permanencia de los Conclusivos, el legislador intentó cubrir los vicios de la voluntad que pueden incidir en la validez del acuerdo o convenio. De este modo, es evidente que si el pacto versó sobre hechos falsos, o la manifestación de los mismos fue condición determinante para la suscripción del acuerdo, no pudo producirse el consentimiento libre del acto jurídico bilateral, pues la falsedad de los hechos vició la voluntad de las partes, norma suprema de los convenios.

Cabe citar el siguiente precepto y fracción del CCF:

Artículo 1795. El contrato puede ser invalidado:

...

III. Por vicios del consentimiento;

En la práctica forense alternativa no se ha tenido conocimiento hasta la fecha en que esto se escribe, en que se haya producido una circunstancia de este tipo. Como mero ejemplo de lo que podría ser un hecho falso que viciara la firma del acuerdo, pensemos en la presentación por parte del contribuyente de estados de cuenta bancarios, con los que demostrara la supuesta transferencia de fondos por parte de un tercero, para acreditar que los ingresos que se le estiman acumulables en realidad correspondieron a préstamos provenientes de ese

tercero. Si posteriormente, por circunstancias ajenas al procedimiento de comprobación, la autoridad viene a conocer que esos estados de cuenta fueron falsificados, sea porque el propio banco o el tercero presentan una denuncia, o por algún otro medio, podría en este caso hipotético y que se plantea tan sólo para tratar de ejemplificar los hechos falsos desconocerse lo incontrovertible e inimpugnable del acuerdo, si tal hecho fue la circunstancia determinante para que la autoridad revisora estimara, en el ejemplo citado, que no se produjeron los ingresos acumulables relativos.

Por otra parte, por lo que toca a las otras cuestiones que cabe plantearse en este tema de hechos falsos, relativas a la forma o procedimiento a través del cual la autoridad podría desconocer los hechos u omisiones materia del Conclusivo en el evento de su falsedad, y si esto podría hacerlo la autoridad a través de un acto unilateral, o requiere la promoción del juicio previsto en el artículo 36 del CFF, considero que la autoridad fiscal tendría forzosamente que acudir al juicio contencioso administrativo para demandar la nulidad o invalidez del Acuerdo Conclusivo y poder desconocer los hechos.

En efecto, debe tenerse en cuenta que cuando la autoridad firma un Acuerdo Conclusivo, ésta es la verdad legal definitiva, como se ha visto, sobre la contribución o contribuciones y periodo o periodos revisados. Luego entonces, la autoridad no podría válidamente abrir de nuevo un procedimiento de comprobación para esclarecer los hechos y desconocer los que estimara falsos, por lo que necesariamente tendría que acudir a la jurisdicción ordinaria.

En fin, que se trata aquí de cuestiones no sólo novedosas, sino de notoria envergadura, cuyo análisis excede los objetivos de la presente obra y que, con seguridad, ameritarán ser materia de posteriores estudios y reflexiones y, en especial, de pronunciamientos de los tribunales sobre el tema.

2.10.1.7.- Juicio de lesividad

La única excepción que la legislación fiscal prevé para la procedencia del citado medio contencioso es la que señala el segundo párrafo del artículo en estudio, 69-H del CFF.

Dispone el artículo 36 del propio ordenamiento, en su primer párrafo:

Artículo 36. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Este párrafo contiene lo que la doctrina ha dado en denominar como "juicio de lesividad". Atendamos al concepto que de esta figura expone el académico José Miguel Erreguerena Albaitero:

...el juicio de lesividad constituye un proceso jurisdiccional donde la autoridad administrativa acude, sin una situación preeminente y sin imperio, a combatir una resolución favorable emitida en favor de un particular que estima lesiva a los intereses públicos, pero que no puede revocar motu proprio, porque la resolución que impugna goza del principio de presunción de legalidad; por lo que, si pretende su nulidad, debe sustanciar dicho juicio donde se observarán las formalidades esenciales del procedimiento.

Mucho se debatió en la doctrina sobre la constitucionalidad del contencioso administrativo de lesividad, desde el momento en que, de obtenerse la nulidad de la resolución favorable a un particular, la sentencia respectiva tiene efectos retroactivos, en razón de que la situación u opinión fiscal que benefició a aquél (en el tema, al contribuyente), queda sin efectos desde la fecha en que fue emitida, lo que implica en automático el fincamiento de un crédito fiscal con accesorios, por todas las contribuciones que no fueron pagadas en virtud de la decisión favorable de la autoridad que se declaró lesiva al interés público; máxime que el artículo 13, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) establece un plazo de cinco años, a partir de la emisión de la resolución, o de que se haya producido su último efecto -tratándose de resoluciones con efectos de tracto sucesivo-, para que la autoridad acuda al juicio previsto en el artículo 36 del CFF, estableciendo expresamente el precepto de la LFPCA que los efectos de la sentencia se retrotraerán hasta cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

Véase el texto del citado artículo 13 de la LFPCA en su parte relativa:

Artículo 13....

La demanda deberá presentarse dentro de los plazos que a continuación se indican:

III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

Así, por ejemplo, si un contribuyente obtiene una resolución favorable para expender uno de sus productos a la tasa 0% del IVA, al ser considerado como alimento, si la autoridad obtiene la lesividad de esa resolución en el procedimiento contencioso, podrá determinarle el crédito fiscal relativo a la tasa general del impuesto, más sus accesorios, hasta por cinco años atrás a la presentación de la demanda (ni siquiera de la fecha de la sentencia o los años que hayan transcurrido (menores a cinco) si la resolución favorable fue dictada dentro de esos cinco años.

Sin embargo, la SCJN ha resuelto en definitiva la cuestión y terminado por tanto, con el debate, al menos en la práctica, pues declaró la constitucionalidad del primer párrafo del artículo 36 del CFF al resolver la siguiente Contradicción de Tesis que integra jurisprudencia obligatoria:

JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, SIN ESPECIFICAR LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. El citado precepto que establece la facultad de las autoridades fiscales para promover juicio a fin de modificar una resolución de carácter individual favorable al particular y la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para resolverlo, sin precisar las causas y las consecuencias jurídicas de la sentencia que declara total o parcialmente la nulidad de esa resolución, no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues este juicio se ubica en el ámbito de lo contencioso administrativo, proceso que desde su creación tuvo como fin salvaguardar la seguridad jurídica como valor fundamental del derecho de los

particulares, pero también respecto de los actos del Estado, evitando que los que se encuentran investidos de ilegalidad produzcan sus efectos en el mundo jurídico, facultando al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para reconocer la validez o declarar la nulidad de los actos cuya impugnación ha estado sujeta al juicio respectivo, de tal suerte que la acción de nulidad en sede contenciosa administrativa puede ejercitarse por el particular que estima que se han lesionado sus derechos o por la autoridad administrativa, cuando estime que la resolución que reconozca derechos al particular lesionan los del Estado. En este caso, el juicio de lesividad constituye un juicio contencioso administrativo regido por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que en sus artículos 51 y 52 establece las causas de ilegalidad y los alcances de la sentencia que llegue a dictarse, por lo que el aspecto relativo a las consecuencias de la sentencia de nulidad decretada en un juicio de lesividad se rige por esas normas y que ésta sea absoluta o para determinados efectos, atiende, como en todos los juicios contenciosos, a los vicios propios del acto impugnado y a la especial y diversa jurisdicción de que está dotada la autoridad administrativa; esto es, si la resolución impugnada nació con motivo de un procedimiento de pronunciamiento forzoso o en el ejercicio de una facultad discrecional de una autoridad.

Contradicción de tesis 15/2006-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 15 de marzo de 2007. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Ramón Cossío Díaz. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Oliva Escudero Contreras.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, consciente de la gran exigencia que tienen los pagadores de impuestos para contar con seguridad jurídica en cuanto a la forma en que tributan, propuso de manera enfática la necesidad de que, contra la nueva figura de los Acuerdos Conclusivos, se estableciera la improcedencia del juicio de lesividad, lo que fue muy bien aceptado por las propias autoridades fiscales que intervinieron para consensar la propuesta que, finalmente, fue aprobada en esos términos por el Congreso de la Unión.

De esta forma, el nuevo MASC con que cuenta nuestro sistema tributario ostenta con orgullo la cualidad y beneficios indiscutibles que revisten el ser un medio eficaz para adquirir certeza jurídica, en cuanto que se encuentra excluido definitivamente de posteriores apreciaciones por parte de las autoridades fiscales, que pudieran conducirlos a cambiar sus evaluaciones o criterios respecto de la situación fiscal particular de los contribuyentes que acudieron al PAC.

Así, en el ejemplo presentado en párrafos anteriores, referido al caso de un contribuyente que pacta con la autoridad fiscal el reconocimiento de que el producto que expende es alimento y, por tanto, procede la aplicación de la tasa 0% en materia de IVA, el tratamiento fiscal



otorgado al contribuyente, a partir de la respectiva interpretación normativa, quedaría prácticamente "blindado" en cuanto a su permanencia necesaria para dar certeza jurídica a la forma de operación de su negocio.

En forma paralela, la intervención institucional de PRODECON, que ya ha quedado expuesta en apartados anteriores de este capítulo, brinda transparencia a los acuerdos, inhibiendo desde luego que las autoridades fiscales que acuden al PAC, pudieran adoptar interpretaciones caprichosas, sospechosas, sin fundamento alguno, y sólo para beneficiar a determinado o determinados pagadores de impuestos.

En este orden de ideas, debe tenerse en cuenta que, como se ha visto, las normas fiscales son desde luego objeto de exégesis interpretativa y que en el nuevo MASC se define o adopta determinada interpretación de la o las normas involucradas en el conflicto tributario. De este modo, al establecerse la improcedencia del juicio previsto en el primer párrafo del artículo 36 del CFF, el contribuyente que suscribe el Acuerdo Conclusivo adquiere verdadera y auténtica certeza de que la interpretación adoptada y consensuada con la autoridad fiscal, en presencia de PRODECON, prevalecerá para darle seguridad jurídica.¹⁷

2.11.- LA VINCULACIÓN DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS¹⁸

Los acuerdos conclusivos, una vez alcanzados, como lo expone ya el artículo 69-E, deben ser firmados por las partes, esto es, por el contribuyente, las autoridades y la PRODECON como intermediario. Por tanto, si alguna de las partes no concurre se tendría tácitamente por negado su consentimiento con el acuerdo. Dicha falta de concurrencia evidentemente sería sólo de los contribuyentes, pues evidentemente las autoridades no dejarán de asistir en virtud de la responsabilidad administrativa que arrojan. Por tanto, la falta de presentación del contribuyente para firmar el acuerdo conclusivo tendría como consecuencia tenerle

¹⁷ Uribe Guerrero, Edson. *Acuerdos Conclusivos. Teoría y Práctica del Primer Medio Alternativo de Solución de Conflictos en Auditorías Fiscales*. México 2015. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 135-159.

¹⁸ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Estrategias para la impugnación fiscal*. México 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p. 199-204.

tácitamente como desistido del mismo (salvo que acreditara previa y fehacientemente una imposibilidad práctica e insuperable—*e.g.* salud. —), acorde a la fracción II del artículo 1803 del Código Civil Federal (CCF), supletorio a la materia fiscal por efectos del segundo párrafo del artículo 5 del CFF:

Artículo 1803.- El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente:

I.- Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos, y

II.- El tácito resultará de hechos o de actos que lo presupongan o que autoricen a presumirlo, excepto

Desde luego, esta hipótesis de falta de asistencia sería extremosa pues evidentemente el contribuyente que se encuentra de acuerdo en solicitar el acuerdo conclusivo es porque está interesado en llegar hasta el final del mismo, de no ser así, carece de sentido arrancar un procedimiento en donde expresamente reconocerá estar de acuerdo parcialmente con las observaciones de la autoridad, lo cual, una vez expuesto por escrito ante ella y la PRODECON constituye un consentimiento expreso de la parte sobre la cual desea realizar el acuerdo (fracción I del artículo 1803 del CCF recién citado), a la vez que es prueba plena en su contra, difícil de desconocer posteriormente en juicio (de nulidad o amparo), acorde a la fracción I del artículo 46 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo:

Artículo 46. La valoración de las pruebas se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

I. Harán prueba plena la confesión expresa de las partes

Por tanto, partiendo ahora sí de la hipótesis original en donde el contribuyente y las autoridades llegan a un “acuerdo” y lo firman, éste es vinculante para ambos pues así lo señala expresamente el artículo 69-H del CFF:

Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad,

los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Por tanto, el acuerdo alcanzado es inimpugnable por ningún medio de defensa, lo cual es algo lógico que no deriva forzosamente de este artículo 69-H, sino que nuevamente es consecuencia de la voluntad expresa de ello, lo que se denota por la fracción I del artículo 1803 del CCF multireferido, lo cual haría improcedente cualquier recurso de revocación o juicio de nulidad, a la par el juicio de amparo, pues es admonición de actos consentidos de forma expresa acorde al artículo 61 fracción XIII de la Ley de Amparo:

Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

I. ...

XIII. Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento;

Pues es lógico que si el acuerdo se logra y se firma, prevalece la constancia de consentimiento del contribuyente y de la autoridad, máxime que el “acuerdo conclusivo” se inicia por el propio contribuyente, por lo que es lógico que el acuerdo conclusivo no puede ser desconocido por éste para iniciar alguna contienda, a la par que los hechos u omisiones no pueden ser motivo de controversia posterior.

De igual forma se establece la misma admonición de no desconocimiento del acuerdo para las autoridades, haciendo igualmente nugatorio el conocido “juicio de lesividad” a que se refiere el primer párrafo del artículo 36 del propio CFF, pues evidentemente se trata de una resolución favorable. De tal suerte que el “acuerdo conclusivo” alcanza una fuerza plena y por ende, la prohibición para impugnarlo es fuerte pues no cede por ninguna excepción posterior, es decir, la prohibición es una modalidad deóntica fuerte.

Igualmente, se señala que el “acuerdo conclusivo” sólo surte efectos entre las partes y por ende, no puede tener efectos generales, es decir, se trata de un acuerdo *inter-partes* y por tanto no es *erga omnes*, pues sólo alcanza, a lo mucho, el rango de *erga singulum*. Asimismo, el acuerdo conclusivo no puede ser motivo de precedente para otros casos similares ya que tampoco se trata de “cosa juzgada”, pues ésta es exclusiva del Poder Judicial a lo mucho, nuevamente, alcanza el rango de “cosa determinada” propia de la Administración Pública. Por tanto, no genera un punto de referencia previo que en suma deba alcanzar el rango de criterios internos a los que se refiere el artículo 35 del CFF (que es el equivalente de la jurisprudencia por reiteración para el Poder Judicial). Sin embargo, sobre este punto es importante señalar que el hecho de que el acuerdo conclusivo alcanzado entre el contribuyente y la autoridad no sirva como precedente para otros casos, no quiere decir que no pueda ser usado por otros contribuyentes que se encuentren en las mismas hipótesis, en donde solamente podrán pedir a la autoridad que corrobore si el mismo criterio usado en el caso anterior —el criterio, no la resolución— les puede ser útil, es decir, si el mismo razonamiento y argumentación pudiera ayudarlos en ese otro caso de manera *a simili*, lo que se debe exponer ante la autoridad como petición y no como acción o excepción —defensa—, pues es un criterio que deriva de una autoridad competente y por ende, puede ser viable para otros actos que la misma autoridad vaya a emitir, acorde al artículo 222 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorio a la materia fiscal.

En resumen, que los acuerdo conclusivos sean vinculantes, se refiere a que son propios o ligados de la Prohibición que elocutivamente señala el artículo 69-H del CFF para impugnarlos con posterioridad, por lo tanto, no se trata de algo facultativo (FCO) sino de algo vinculativo (VIN), lo cual deónticamente se puede identificar con el hexágono deóntico usado ya anteriormente por Carlos Alberto Burgoa Toledo en diversas publicaciones, y visible igualmente en el libro *La Interpretación de las disposiciones fiscales*, Ed. Dofiscal:

El Facultativo engloba tanto la permiso positivo (permiso a) como la permiso negativo (permiso a no); sin embargo, el Vinculativo engloba sólo a uno, ya sea a la obligación o a la prohibición. Por ello, el Facultativo y el Vinculativo son nuevos contradictorios entre sí. De esta manera, hablar de Facultativo es equivalente, o una forma de abreviar, a la permiso positivo y a la permiso negativo. Si decimos que contraer matrimonio o realizar

deducciones es Facultativo, implícitamente viene a nuestra mente la idea de que podemos hacerlo o no; lo que no sucede al hablar del Vinculativo, pues éste sólo se relaciona con la obligación o con la prohibición, de tal manera que decir que una obligación es vinculativa, o que una prohibición es Vinculativo sería un pleonismo. Más bien, el Vinculativo es sinónimo de obligación, o sinónimo de prohibición, mas no es equivalente a ambos (como sucede con el facultativo).

Como se ha visto, los “acuerdos conclusivos” constituyen verdaderamente un *novum* para la materia tributaria, en donde se impulsa el cumplimiento del pago de contribuciones (obligación fundamental), lo que a su vez estimula los derechos fundamentales de los contribuyentes, pues se apoya en la libre voluntad de las partes, esto es, el “acuerdo conclusivo” se torna en un derecho activo —no en derecho pasivo—, dado que para su ejercicio no está supeditado a la obligación o a la prohibición de las autoridades (como es común de las garantías individuales y sociales, no obstante que la sustancia del acuerdo sí debe ser decidido por los dos). De tal forma que el derecho de petición que en materia tributaria se incardina ahora como “acuerdo conclusivo” es propio de los contribuyentes, y parte de una libre decisión (así, por ejemplo, como contraer matrimonio en lo civil, firmar un contrato en lo mercantil, o decidir la profesión, comercio u oficio que se quiera ejercer). Por tal motivo, el acuerdo conclusivo es libre y en ningún momento obligado, por lo que es posible concluir que es una verdadera facultad y no una obligación.

Por tal motivo, se espera que los asesores fiscales sean honestos con el contribuyente para apoyarlos o incluso sugerirles esta opción, pues el acuerdo conclusivo desdeña la posibilidad del litigio y por tanto, el profesionista debe ser probo en señalar la oportunidad pese a que implique una negación de honorarios más altos por el combate en juicio de un importe más alto de créditos fiscales que incluyan contribuciones, accesorios y multas, y el tiempo en horas que ello implica.

El acuerdo conclusivo, en resumen, es un nuevo derecho fundamental tributario-especial, y es derecho fundamental porque lo podemos ubicar dentro de los derechos públicos que pertenecen a todos los que tengan la calidad de contribuyentes, en obvia a que previamente cuentan con un Registro Federal de Contribuyentes que los hace ser motivo de auditoría; es tributario porque pertenece a la materia fiscal y es especial porque no es un derecho genérico que opere en todas las ramas del Derecho, y por tanto, se circunscribe a la rama tributaria.



CAPÍTULO III.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE¹⁹

3.1.- LA AUTODEFENSA Y LA HETERODEFENSA

En una primera acepción, por cuanto a la forma de la impugnación fiscal, es de hacer notar que ésta, en su ámbito personal (quién) discurre en México en dos sentidos: autodefensa y heterodefensa. La autodefensa se lleva a cabo por el propio contribuyente haciendo uso de sus propios medios y recursos, motivo por el cual, el artículo 6 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé que no habrá condenación al pago de costas en el entendido de que el contribuyente con su propio peculio ha erogado ya contribuciones que, entre otros fines, sirven para que la administración pública y los entes de gobierno en general, puedan sufragar sus esfuerzos litigiosos. De esta manera, la prohibición al pago de costas (cuando las contribuciones o los montos puestos a debate en juicio generen recargos) sigue la lógica y la inercia de que el contribuyente ya ha contribuido previamente a que las autoridades puedan sufragar los gastos que ello les representa.

Si la ley no previera dicha prohibición se estaría incurriendo en una duplicidad de pago público, pues si el contribuyente previamente ya ha contribuido a los gastos públicos, entre los cuales se encuentran aquellos relacionados con los esfuerzos litigiosos de las autoridades, el nuevo pago por costas implicaría precisamente la duplicidad. No obstante, en el extremo de que dicho pago se llegase a dar por un litigio inoperante y sin sentido, hecho así intencionalmente por el particular como en cierta forma lo deja ver el artículo 6 aludido, ello obedece no ya a una razón jurídica como la expuesta hasta ahora, sino a una razón ético-política, en cuanto a que los particulares no deben recurrir ociosamente a los órganos de gobierno a solicitar la impartición de justicia y por lo tanto, se convierte el pago excepcional de costas en una sanción negativa ético-política.

¹⁹ Burgoa Toledo, Carlos Alberto. Estrategias para la impugnación fiscal. Teoría y práctica de litigio en México. México: 2014. Ed. Dofiscal Editores. p.p.159-181.

Sin embargo, y más allá de la situación de la condena o no al pago de costas, es de identificar que el contribuyente se encuentra igualmente legitimado para acudir al Estado a solicitar que éste lo represente y lo defienda mediante la impugnación ante los Tribunales, respecto de los actos que considera lesivo a sus derechos e intereses. Tal es el caso de la heterodefensa, en donde el particular no opera con sus propios recursos sino a través de las oficinas autorizadas para ello quienes cuentan ya con un patrimonio, igualmente aprobado para ello.

La diferencia entre autodefensa y heterodefensa no quiere decir que en los primeros existe la voluntad de las personas y en los segundos no.

Nada de eso. Lo único que quiere decir es que en la primera el particular actúa con sus propios medios y en el segundo no. Sin embargo, en cualquiera de ambos casos, tanto el propio particular como el órgano de gobierno encargado de defenderlo actúan siempre a petición del interesado directamente afectado, pues la defensa y el derecho a impugnar ante los tribunales del país, es seguimiento al derecho fundamental público de defensa, analizado ya dentro del primer capítulo de esta obra.

Así las cosas, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente actúa como una institución de garantías y a la vez de gobierno. De garantías primarias porque prevendrá la violación de los derechos de los contribuyentes antes de que las autoridades culminen sus procedimientos, y como una institución de garantías secundarias en caso de que dicha prevención no pueda lograrse, porque las autoridades consideran que están obrando en forma adecuada, y entonces defiende a los contribuyente ante los tribunales, impugnando los asuntos correspondientes que en cantidad le está permitido por ley, lo que denota al mismo tiempo que se trata de una heterodefensa que realizará sólo a petición de contribuyente.



3.2.- NATURALEZA JURÍDICA

3.2.1.- Instituciones de gobierno e instituciones de garantías

Para dejar en claro todo lo anterior, es de hacer notar primeramente la naturaleza jurídica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) para pasar a sus funciones y alcance de sus actividades.

La PRODECON fue concebida desde 2005, con su introducción al artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación (CFF); su Ley Orgánica fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 4 de enero de 2006 y su artículo tercero transitorio señalaba que el primer Procurador debía ser electo —esa palabra usa la ley— dentro de los treinta días siguientes a la vigencia de su ley. Pero no obstante ello, no fue sino hasta 2011 cuando finalmente se nombra a la primera procuradora para iniciar sus actividades.

Mucho se ha hablado de la PRODECON pero poco se sabe respecto de su naturaleza jurídica y de sus funciones, para lo cual, en este capítulo realizaré un breve estudio que se dividirá en dos partes: la primera —que será un tanto teórica— dedicada a su naturaleza jurídica y la segunda —que será más práctica— dedicada a sus funciones, a fin de brindar un esquema general para identificar ventajas, desventajas, oportunidades y posibles contingencias de la interacción de la PRODECON con las autoridades fiscales.

Para entender qué tipo de institución es la PRODECON, es importante identificar dos conceptos jurídicos fundamentales: por un lado, la esfera de lo decidible y la esfera de lo indecidible, y por otro lado, las funciones de gobierno y las funciones de garantía.

a) Dentro de la primera diada, existen ciertos tópicos sobre los cuales el legislador ordinario puede decidir libremente sin mayores obstáculos, son tópicos relacionados a cuestiones de forma que, no afectan la sustancia de las figuras jurídicas llamados esfera de lo decidible, en tanto que la sustancia misma de dichas figuras jurídicas se refiere respecto de las cuales el



legislador no puede decidir discrecionalmente dado que previamente fue establecido ya por el poder constituyente, lo que se llama esfera de lo indecidible.

La esfera de lo decidible se refiere a ‘quién’ realiza los actos/procedimientos legales y a ‘cómo’ se llevan a cabo dichos actos/procedimientos, mientras que la esfera de lo indecidible se refiere a ‘qué’ es lo que se dice en el acto/procedimiento previsto por ley. Por ejemplo, pensemos en la impartición de justicia en materia civil. Los tribunales superiores de justicia de cada Estado de la república son quienes resuelven los juicios y la manera en cómo lo hacen es a través de juicios ordinarios, sumarios, ejecutivos, etc., y aquello que hacen es precisamente impartir justicia a las desavenencias jurídicas entre particulares.

Bajo dicha temática, es posible cambiar el nombre al tribunal, cambiar la competencia de un tribunal u otro tribunal o incluso a los tribunales federales, al igual que es posible cambiar las normas de procedimiento y los plazos para la presentación de pruebas o incluso convertir a un juicio escrito en un juicio oral, todo lo cual corresponde a quién lo va a hacer y a cómo lo va a hacer, por eso se llama esfera de lo decidible, porque libremente se puede decidir cambiar ambos puntos que son meramente de forma; sin embargo, no se puede decidir que ya no se impartirá justicia nunca más a los particulares, pues ello es la sustancia de la impartición de justicia, es el fondo que denota el derecho de audiencia, por eso se llama esfera de lo indecidible.

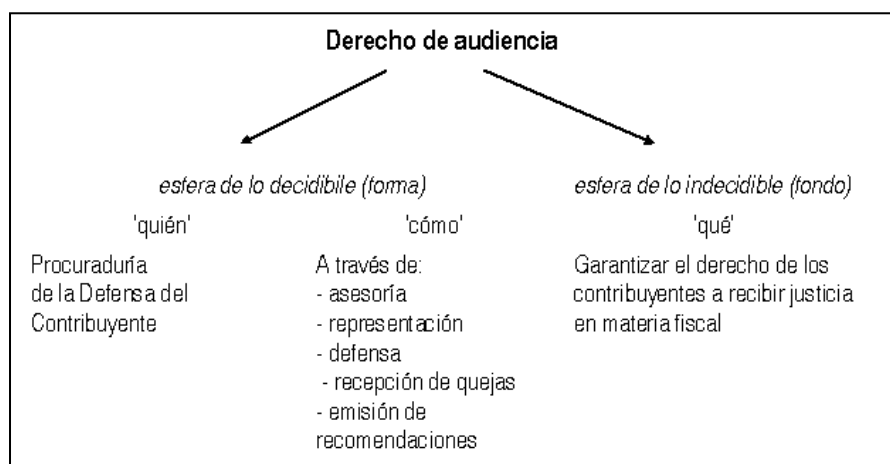
Llevando estos conceptos al tema que nos ocupa, es de entender que la PRODECON es la dimensión formal del derecho de audiencia constitucional, por cuanto a la materia fiscal respecta, pues es quien garantizará —dentro de los límites y ámbitos de su competencia— el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones. Así lo prevé el artículo 1 de su Ley Orgánica:

Artículo 1.- La presente Ley es de orden público, de aplicación en todo el territorio nacional y tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la

asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece.

Lo cual, llevado a esquema arroja el siguiente resultado:

Figura 3.1.- Esquema del derecho de audiencia



En tal sentido, no se debe inmacular a la PRODECON, ya que si no es ella quien lo realice a futuro, alguien más lo hará, pues por ser inmanente a la esfera de lo decidible, obvio es de pensar que con el tiempo se podrá eliminar —si presupuestalmente así conviene— o incluso fusionar, por ejemplo, con otra institución de gobierno (como sería, por ejemplo, la Comisión de Derechos Humanos). Esto no quiere decir que así será a futuro. Sólo quiere decir que el ‘quién’ puede cambiar pero no obstante la sustancia siempre pervivirá. Más bien, lo que resulta plausible es que con anterioridad a la PRODECON no existía organismo de dicho índole para la materia fiscal. Era una laguna institucional que se ha colmado ahora con la PRODECON. Nótese que la sustancia (el ‘qué’) de la función de la PRODECON es “garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal”, lo cual, obedece al nuevo texto constitucional, cuyo artículo 1 dice:

Artículo 1º....

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y **garantizar** los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad...



Lo cual nos lleva a la segunda díada conceptual que debemos identificar para entender la naturaleza jurídica de la PRODECON:

b) Las funciones de gobierno y las funciones de garantía encuentran su diferencia por identidad entre la esfera de lo decidible y la esfera de lo indecidible.

Las funciones de gobierno se basan en decisiones que corresponden a aquello que es posible decidir, cuestiones que involucran la forma de las decisiones (cómo se toman), aunque su materia de trabajo implique una sustancia. En tal sentido, el poder legislativo, por ejemplo, realiza funciones de gobierno porque solamente decide, al crear una ley, cómo se respetarán y cumplirán los derechos individuales y sociales, dentro de los parámetros —indecidibles— que previamente sentó ya el poder constituyente, pues con las leyes secundarias no se puede ampliar ni reducir el ámbito de dichas garantías.

Las funciones de garantía, por su parte, se basan en cuidar el respeto y cumplimiento de los derechos individuales y sociales que prevé la Constitución, para lo cual, existen garantías primarias y garantías secundarias. Las garantías primarias se refieren a los permisos, obligaciones y prohibiciones de las autoridades y gobernados que se respetan/cumplen de forma espontánea sin necesidad de un acto de autoridad (autonomía), en tanto que las garantías secundarias se refieren a los actos de autoridades (administrativas o judiciales) que forzan el cumplimiento de las garantías primarias (heteronomía). Por ejemplo, la Constitución establece la obligación del pago de contribuciones con las cuales se sufraga el gasto público. Cuando un contribuyente paga espontáneamente sus impuestos, se ha cumplido la garantía primaria.

Sin embargo, si el contribuyente no lo hace así o si las autoridades no respetan sus derechos, entonces las propias autoridades —a través del Procedimiento Administrativo de Ejecución, a través de auditoría o a través de resolución al recurso de revocación— o los tribunales de la materia —a través de sentencias— fuerzan al contribuyente a pagar sus impuestos o a las

autoridades a respetar los derechos del contribuyente, lo cual ya no es espontáneo sino coactivo.

En tal sentido, podemos resumir que el poder legislativo es una institución de gobierno porque realiza funciones de gobierno, y que el poder judicial es una institución de garantías porque realiza funciones de garantía (de garantía secundaria); sin embargo, dado que el ejecutivo está día a día en interacción con los contribuyentes, es a la vez institución de gobierno e institución de garantía (tanto primarias como secundarias).

Por lo tanto, la PRODECON, es una institución de garantías primarias. No puede ser de garantías secundarias ya que por sí misma no fuerza a las autoridades a obrar en uno u otro sentido pues sólo emite recomendaciones no vinculatorias que carecen de fuerza legal-coactiva para que se cumplan, tal cual lo señala la fracción III del artículo 5 de su ley:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- ...

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

Y si bien el artículo 28 de su Ley prevé la imposición de sanciones:

Artículo 28.- Los servidores públicos de las autoridades fiscales federales serán sancionados:

I.- Con entre cinco y diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal, elevados al mes cuando:

1.- No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos a que se refiere el Artículo 19 de esta Ley, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos, o no entreguen los documentos o den los datos adicionales solicitados por la Procuraduría.

2.- No informen dentro de los términos a que se refieren los párrafos segundo y cuarto del artículo 25 de esta Ley, si en su caso, aceptan la recomendación emitida por la Procuraduría;



II.- Con entre veinte y treinta salarios mínimos del Distrito Federal, elevados al mes cuando no asistan a las reuniones periódicas establecidas en la fracción XIV del artículo 5;

III.- Será motivo de responsabilidad administrativa en términos de lo dispuesto por el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, cuando los servidores públicos de las autoridades fiscales federales se nieguen a cumplir la recomendación que se les dirija, siempre que el contribuyente logre, mediante el ejercicio de acciones administrativas o contenciosas, que el acto que fue objeto de la intervención de la Procuraduría sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

Lo cierto es que ello sólo opera ante la presentación de una queja (punto 1 de la fracción I) o ante la omisión del informe que diga si acepta o no la recomendación hecha a las autoridades (punto 2 de la fracción I) lo que constituye sólo una cuestión de forma pues no puede multar a los servidores públicos por no adoptar sus recomendaciones, lo que sería ya una cuestión de fondo que es a la que nos referimos. Por lo tanto, corresponde ahora realizar un análisis práctico de sus funciones:

3.3.- FUNCIONES DE LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

3.3.1.- Obligaciones

La PRODECON es una institución a la cual los contribuyentes pueden acudir voluntariamente, esto es, la PRODECON nunca obrará de oficio, por tanto, todas sus actuaciones serán realizadas bajo la petición de los contribuyentes. Por lo que hasta este punto podemos afirmar que para el particular es facultativo acudir o no a la PRODECON (esto es, deónticamente tiene el permiso a acudir a ella al igual que tiene el permiso a no acudir a ella), pero si el contribuyente acude a la PRODECON, entonces para ella se convierte — deónticamente— en una obligación actuar en el sentido que marca su ley. Así lo establece el artículo 4 de su ley:



Artículo 4.- Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los Delegados Regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un Delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

De allí que el ejercicio de sus funciones está condicionado a la petición del contribuyente, pues éste, bajo el facultativo que le es inmanente, puede optar por defenderse a través de un abogado privado en lugar de hacerlo a través de la PRODECON. Esto no quiere decir que no se acuda a la PRODECON, simplemente quiere decir que es facultativo para el contribuyente —mas no una obligación— tomar la asesoría y apoyo de la PRODECON. Sin embargo, es de notar que las funciones de la PRODECON —no podría hablarse de competencia— se ubican dentro de un valor establecido por el primer párrafo del artículo 3 de su ley:

Artículo 3.- Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

Lo cual lleva a concluir que, para efectos de litigio, tendrá a su cargo la representación de juicios tanto ordinarios como sumarios, en virtud del artículo 58-A de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA):

Artículo 58-2. Cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión, procederá el Juicio en la vía Sumaria...

Con la diferencia de que mientras en juicio se combaten resoluciones definitivas, la PRODECON puede actuar incluso antes de que éstas se configuren como tal.

3.3.2.- Brindar asesoría

Dentro de la fase formal, la PRODECON debe garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal, a través de diversas maneras. La primera de ella es a través de asesoría, la cual discurre de la fracción I del artículo 5 de su ley:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales;

De esta fracción no se desprende con claridad si la intervención de la PRODECON se limita sólo a resoluciones definitivas o si puede acudir a ella también por actos de trámite de las autoridades fiscales (por ejemplo, un acta parcial en auditoría, un requerimiento previo a multa, etc.). La fracción I es vaga; sin embargo, considerando que la LOPRODECON no se refiere a obligaciones sino a derechos, no se debe interpretar en forma restrictiva conforme al bocado “en donde la ley no distingue no debemos distinguir” (*ubi lex non distinguit, nec non distinguere debemus*) sino en forma amplia. A la par de ello tenemos que la palabra ‘acto’ podría ser entendida como definitivo en tanto que las ‘actuaciones’ —por uso común así de la palabra en ley—, se entienden a los actos de trámite. Por lo tanto, la interpretación sobre el verdadero campo de acción de la PRODECON es aporético entre ambas posturas.

3.3.3.- Resolución de Consultas

Este rubro conlleva una situación compleja, igualmente identificada en la fracción I del artículo 5, pues es de hacer notar que la fracción III del artículo 34 del CFF señala:

Artículo 34. ...

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. ...

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

De lo que se advierte, a *contrario sensu*, que si un contribuyente está siendo auditado, no puede formular consulta a la autoridad. Entonces, la pregunta que surge es ¿dicha prohibición será igualmente aplicable a la PRODECON? En inicio es de pensar que sí; sin embargo, dado que es obligación para la PRODECON actuar cuando el contribuyente se lo pida, y no existe prohibición alguna para responder consultas, ¿cómo se resolverá este punto en la práctica? además de la contingencia que puede crearse si el criterio de la PRODECON — en el entendido de que sí resuelva la consulta— es contrario al de la autoridad, contradicción que igualmente puede suceder aun fuera de auditoría.

Por lo tanto, es conveniente que se aclaren ambos puntos: si el contribuyente puede o no consultar a la PRODECON pese a estar siendo auditado y, si el contribuyente puede o no consultar a la PRODECON si a la par está consultando a la autoridad fiscal, lo cual es legamente necesario ya que los documentos que emita serán prueba plena en recurso o juicio, acorde a los artículos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC).

3.3.4.- Defensora de los contribuyentes

La defensa de los contribuyentes será gratuita, en términos del artículo 3 de su ley:

Artículo 3.- Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo...

Así, la PRODECON representará al contribuyente en las contiendas que inicie en contra de las autoridades fiscales, entendiendo por tales en términos del quinto párrafo del artículo 4:

Artículo 4.- ...

Se entiende por autoridades fiscales federales incluso a las coordinadas respecto de los ingresos fiscales de carácter federal, así como a los organismos federales fiscales autónomos, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda de los Trabajadores.

La fracción II del artículo 5, sugiere la defensa iniciándola a partir del recurso administrativo de revocación (para el caso del SAT), y sólo después el juicio de nulidad:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- ...

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución;

Aunque aparentemente dicha redacción pareciera excluir al juicio de garantías por cuanto a su no referencia expresa, éste está incluido también, por virtud del señalamiento “hasta su total resolución”, haciendo referencia a que la defensa del particular expuesta en la fracción II del artículo 5 será realizada por la PRODECON sólo de forma reactiva, más no proactiva, es decir, sólo después de liquidaciones, mas no antes de éstas, lo cual se confirma con el artículo 3 que establece la cuantía sobre las cuales está facultada la PRODECON, pues evidente mente no puede existir monto si previamente no existió liquidación (ya sea de auditoría, procedimiento administrativo en materia aduanera o multa, entre otras), lo que hace concluir que el único amparo, materia de trabajo de la PRODECON es el directo (contra de sentencias), así como el indirecto contra actos de autoridad (por ejemplo, el embargo de cuentas bancarias), pero nunca el amparo indirecto contra leyes en virtud de la falta de *quantum*, salvo que dicho juicio se active por un primer acto de autoridad o una primera declaración presentada por el propio contribuyente.

3.3.5.- Receptora de quejas y emisora de recomendaciones

Por su parte, la fracción III de su artículo 5 dice:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- [...]

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

Procedimiento que desarrollan los artículos siguientes (18 en adelante), y que desemboca nuevamente en la defensa del contribuyente a colación de una “recomendación pública no vinculatoria”, de la siguiente manera: El contribuyente puede iniciar una queja, la cual versará exclusivamente sobre cuestiones de ilegalidad y deberá hacerse valer en un término no mayor a quince días posteriores a la notificación del crédito respectivo:

Artículo 18.- La presentación de la queja o reclamación a que se refiere la fracción III del artículo 5, podrá hacerse en cualquier tiempo, a menos que, el acto que se reclame de las autoridades fiscales federales vaya a ser objeto de defensa contenciosa por la Procuraduría, en términos de la fracción II del artículo 5, caso en el cual la queja para efectos de la recomendación que le precediera, deberá presentarse a más tardar dentro de los 15 días hábiles siguientes al en que surta efectos la notificación del acto o resolución a impugnarse con el apercibimiento de que, si no se presenta en el término antes indicado, se tendrá por no presentada.

En caso contrario, la queja se tendrá por no presentada, pudiendo la PRODECON hacer un requerimiento al contribuyente por tres días para subsanar cualquier irregularidad, por lo que la posibilidad de recurso y juicio de nulidad subsiste para efectos de combate contra el SAT y sólo respecto de juicios ordinarios —no sumarios—, mas no para el recurso de inconformidad ante el IMSS o el INFONAVIT, en virtud de que todos ellos deben interponerse en un plazo no mayor de quince días, lo que reduce el campo de acción de la PRODECON por cuanto a recursos administrativos ante tales organismos así como la vía sumaria por multas del SAT, quedando sólo como instancia a seguir: el juicio de nulidad.

El punto relevante es que la LOPRODECON no establece los requisitos que debe cubrir el escrito de queja o reclamación, lo que demuestra mayor libertad en la interacción del contribuyente con la PRODECON; no obstante, el artículo 17 dice:

Artículo 17.- El Procurador de la Defensa del Contribuyente o, en su caso, los Delegados Regionales, pondrán a disposición del público en general formularios que faciliten los trámites que estén bajo su esfera de atribuciones y, en todo caso, orientarán a los interesados sobre su contenido, auxiliándolo para requisitarlo.

Seguido de la recepción de la queja o reclamación, en tres días adicionales se dispondrá sobre su admisión mediante auto:

Artículo 19. En caso de ser procedente o habiéndose cumplido los requisitos omitidos, se emitirá auto de admisión dentro de los tres días siguientes a la presentación de la queja o reclamación; en dicho acuerdo se requerirá a las autoridades señaladas como responsables para que en el término de tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, rindan un informe sobre los actos que se les atribuyan en la queja o reclamación.

Ordenándose correr traslado a la autoridad para que en tres días posteriores emita su respuesta a través de informe, con lo que la PRODECON estará en posibilidad de emitir una recomendación dentro de los cinco días siguientes:

Artículo 23.- Dentro de los cinco días siguientes a la recepción del informe de las autoridades responsables a que se refiere el artículo 19 de esta Ley, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, formulará una recomendación, analizando los hechos, los argumentos y pruebas, así como los elementos de convicción y las diligencias practicadas, a fin de determinar si las autoridades o servidores han violado o no los derechos de los afectados, al haber incurrido en actos u omisiones ilegales; señalando, en su caso, las prácticas en que hubieren incurrido las autoridades responsables.

A lo que la autoridad deberá dar respuesta en otros tres días respecto de la aceptación o no de dicha recomendación:

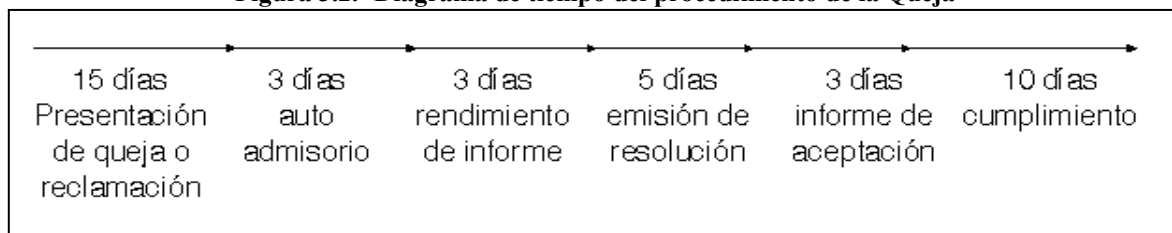
Artículo 25.- La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

Una vez recibida la recomendación, la autoridad o servidor público de que se trate informará, dentro de los tres días hábiles siguientes al que surta efectos su notificación, si acepta o no dicha recomendación.

En caso de aceptación, se darán diez hábiles a la autoridad para que demuestre el cumplimiento de dicha recomendación, plazo que puede ampliarse a diez días más (lo que suponemos será a petición de la propia autoridad o de oficio por la propia PRODECON).

En resumen, el procedimiento que lleva a cabo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, representado a éste frente a las autoridades administrativas fiscales, puede esquematizarse, por cuanto a tiempos respecta, a fin de dejar claro las oportunidades y los días que ello implica, de la siguiente manera:

Figura 3.2.- Diagrama de tiempo del procedimiento de la Queja



Dado lo anterior, del procedimiento encontramos las siguientes anotaciones:

a) La LOPRODECON refiere causales de improcedencia, al decir en su artículo 18:

Artículo 18.- (...)

Cuando la queja o reclamación sea notoriamente improcedente o infundada, será rechazada de inmediato, debiendo comunicarse por escrito en el término de cinco días hábiles al quejoso o reclamante.

Entendiendo por improcedencia a aquella del artículo 124 del CFF (para el caso del recurso de revocación) y el artículo 8 de la LFPCA (para el caso de juicio de nulidad).

b) La resolución de la PRODECON, puede contener tres sentidos, conforme al artículo 22:

Artículo 22.- El Procurador de la Defensa del Contribuyente podrá dictar:

I.- Acuerdos de trámite, para que las autoridades fiscales federales aporten información o documentación, salvo aquella que la Ley considere reservada o confidencial;

II.- Recomendaciones no imperativas para la autoridad o servidor público a la que se dirija, y

III.- Acuerdos de no responsabilidad.

El primero de ellos corresponde a actos de simple gestión, y los dos siguientes a pronunciamientos sobre el fondo, sin la presencia de sentido eclético (sobreseimiento), pues la fracción II envuelve en esencia lo que sería una nulidad para efectos, en tanto que la fracción III envuelve lo que sería una confirmación del acto.

c) Así las cosas, si bien, la resolución de la PRODECON establece una recomendación, y ésta no es aceptada o es aceptada de forma parcial, ello conlleva inmediatamente a que se inicie una instancia de litigio ante la autoridad, lo que se ventila expresamente del tercer párrafo del artículo 25 de la LOPRODECON:

Artículo 25.- ...

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente la recomendación formulada, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá de acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 5 de la presente Ley.

Por lo que si en principio se piensa de la PRODECON como un “árbitro” en virtud de no contar con fuerza legal para ejecutar sus propias determinaciones, toda vez que su recomendación no es imperativa, tal y como lo establece el artículo 25:

Artículo 25.- La recomendación será pública y no tendrá carácter imperativo para la autoridad o servidor público a los cuales se dirija y, en consecuencia, no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja o reclamación.

Lo cierto es que la PRODECON sí podrá impugnarlo —indirectamente y a través del contribuyente— conforme a lo dicho por el párrafo tercero de dicho artículo:

Artículo 25.- ...

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente la recomendación formulada, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá de acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 5 de la presente Ley.

Por lo que si la PRODECON actúa aparentemente sin fuerza legal, lo cierto es que su recomendación no resulta tan “no vinculatoria” en virtud del reclamo ulterior que se puede realizar. Por tanto, sus recomendaciones no conllevan una vinculación jurídica pero sí una

vinculación política, en donde no existe sanción legal pero sí sanción moral o de desprestigio para la autoridad que no la tome en cuenta. Así, la PRODECON no actúa con imperio pero sí como especialista técnico en la materia y por tanto, es una vinculación oculta, tácita o perlocutiva.

Las “no vinculaciones ocultas”, nacieron con los “criterios no vinculativos” de las autoridades fiscales, a raíz de la inclusión del inciso h) en el CFF, pues su no acatamiento por un dictaminador es motivo de sanción, por lo tanto, la autoridad fiscal ahora entenderá con claridad la trascendencia del “no vinculativo”, con la salvedad de que en tanto las autoridades fiscales sí publicarán sus criterios en el DOF, la PRODECON no lo hará, pero procederá a su contienda mediante recurso o juicio de nulidad, según juzgue pertinente.

d) Hasta este punto podemos concluir, que si la recomendación es emitida para efecto de que la autoridad establezca medidas correctivas, atento al segundo párrafo del artículo 23:

Artículo 23.- ...

En la recomendación, se propondrán las medidas correctivas que procedan para la efectiva restitución de los afectados en sus derechos, y si procede, la reparación de los daños y perjuicios que se hubiesen ocasionado.

Ello llevará, para beneficio del particular, al pago de daños y perjuicios, y en caso de incumplimiento o no acatamiento a dicha recomendación, el reclamo de dichos conceptos podrá ser llevado ante el TFJFA sirviendo la recomendación como prueba al constar en documento público, que con seguridad apoyará la condena subsecuente.

No obstante, si la resolución final de la PRODECON determina la no responsabilidad, en términos del artículo 24:

Artículo 24.- En caso de que no se comprueben las irregularidades imputadas, la Procuraduría en el término de cinco días, después de recepcionado el informe de las autoridades responsables, dictará acuerdo de no responsabilidad.

Ello ocasionará el efecto contrario para el contribuyente. Si bien dicho sentido no impedirá la futura contienda ya sin el apoyo de la PRODECON, el precedente marcado será un elemento de posible uso por la autoridad ante el TFJFA, sin que por ello se advierta de antemano una imposibilidad total de obtener fallo favorable en virtud de que en cualquiera de ambos sentidos (resolución con recomendación o de no responsabilidad), será el TFJFA quien decida al final sobre el asunto, por lo que las actuaciones de la PRODECON serán un filtro para futuras contiendas llevadas ante el TFJFA, lo que se traducirá en economía procesal, amén que la queja o reclamación podrá ser un buen ensayo previo para evitar la condena en costas a que hace referencia el artículo 6 de la LFPCA por fines dilatorios.

Independientemente de lo anterior, es claro que la emisión de recomendaciones surge sólo por acción del particular, más no por oficio de la PRODECON, pues la petición del contribuyente es lo que legitima la actuación de la PRODECON.

e) El segundo párrafo del artículo 15 de la LOPRODECON señala:

Artículo 15.- [...]

El personal de la Procuraduría tiene la obligación de manejar de manera confidencial la información y documentación relativa a los asuntos de su competencia.

Haciendo referencia a la confidencialidad de actuaciones. Por su parte, el artículo 25 señala:

Artículo 25.- La recomendación será pública...

Lo que aparentemente sugiere una contradicción; no obstante, el verdadero significado se refiere a que el procedimiento será privado, en tanto que la recomendación final, una vez concluido el procedimiento que da nacimiento a la misma, será pública. Esto no quiere decir que la resolución ni el expediente respectivo vayan a divulgarse a distintas personas, allende que la recomendación será pública en virtud de ser elaborado por quien tiene fe de tal índole, como lo establece el tercer párrafo del artículo 15:

Artículo 15.- ...

Tanto el Procurador de la Defensa del Contribuyente como los Delegados Regionales tendrán fe pública para certificar la veracidad de los hechos en sus actuaciones.

Concluyendo con ello que tal contradicción es sólo aparente por confusión de términos.

f) El tercer párrafo del artículo 19 de la LOPRODECON señala:

Artículo 19. ...

En el informe que rindan las autoridades, se deberán hacer constar los antecedentes del asunto, **los fundamentos y motivaciones de los actos reclamados, si efectivamente éstos existieron**, debiendo acompañar copia certificada de las constancias que sean necesarias para apoyar dicho informe. El interesado deberá cubrir previamente el pago de los derechos respectivos por la expedición de tales copias certificadas.

Lo que resulta favorable y contingente al contribuyente. Es favorable si el informe no señala el fundamento y motivo que da lugar a su acto, lo que puede servir para que la autoridad revoque unilateralmente su acto previo a ser llevada a juicio y con ello el contribuyente también se beneficia al evitar el esfuerzo litigioso. Pero si el informe confirma el fundamento y motivo, es evidente que cualquier contienda posterior, en caso de ser procedente y de que el contribuyente así lo desee, será más cerrada por cuanto a las ilegalidades que deben probarse, máxime que el procedimiento de queja y reclamación no constituye instancia, tal cual lo señala el artículo 5 de la LOPRODECON:

Artículo 5.- ...

Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, **no constituyen instancia** y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos

preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales.

Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.

g) Asimismo, el uso de los términos debe ser tomado en cuenta y con precisión, especialmente por la PRODECON, ya que si el contribuyente cuenta con 15 días para interponer su queja o reclamación, posteriormente existen 3 días más para acordar su admisión, 3 días más para los informes de autoridad, 5 para la emisión de resolución, 3 para aceptar la recomendación, 10 para cumplirla y 10 adicionales para el mismo fin, ello implica un plazo total de 49 días (llevados al extremo), excediendo el término de 45 días para que el contribuyente presente recurso de revocación o juicio de nulidad. Por lo que deben atenderse con cuidado los términos de la queja o reclamación, sin desatender los que corresponden al recurso de revocación o juicio de nulidad, en virtud de que una vez fenecido el mismo, el acto queda firme por considerarse consentido, lo que constituye causal de improcedencia en términos de la fracción IV del artículo 124 del CFF (para el recurso de revocación) y fracción IV del artículo 8 de la LFPCA (para el juicio de nulidad), en cuyo caso lo único combatible sería la no aceptación de la recomendación, acorde al artículo 25 de la LOPRODECON:

Artículo 25. ...

En caso de no aceptar o aceptar parcialmente la recomendación formulada, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá de acuerdo a lo dispuesto por la fracción II del artículo 5 de la presente Ley.

O el acuerdo de no responsabilidad que emita la PRODECON, allende que el artículo 14 de la Ley Orgánica²⁰ del TFJFA no prevé a las respuestas de la PRODECON como expresamente combatibles, aunque pudieran entrar dentro de la generalidad que prevé la fracción IV del mismo:

²⁰ Mediante el Artículo Quinto Transitorio de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se abrogó la Ley Orgánica del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Así mismo, se hace la aclaración que el contenido del artículo 14 citado, se encuentra ahora en el artículo 3 de la nueva Ley Orgánica.



Artículo 14. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

I. ...

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

Como se ha visto, la LOPRODECON es una institución de garantías con funciones de igual índole. No es un órgano decisorio a nivel contencioso sino decisorio a nivel oficioso, por tal motivo, cuenta sólo con poder constitutivo respecto de la fase contenciosa. Empero, dada la mezcla de diversas acciones, considero que existen diversos elementos que no han sido integrados a la LOPRODECON que pueden ayudar a complementar la finalidad o razón social de la PRODECON, como serían:

- a) Hacer expresa la supletoriedad del derecho federal común para la aplicación de la LOPRODECON, toda vez que su contenido implica un procedimiento.
- b) Al contar la PRODECON con una función de apoyo a la iniciativa legislativa del Congreso de la Unión, señalada en la fracción XVI del artículo 5:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

I.- ...

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales,

Correspondería entonces también tener la opción de promover la acción de inconstitucionalidad de la fracción II del artículo 105 Constitucional, pues si la PRODECON cuenta con fuerza persecutora e investigadora de la legalidad de actos de autoridades, debería estar facultada también para promover la acción de inconstitucionalidad. No obstante, considero que tal facultad no está inmersa dentro de sus facultades por dos razones sencillas:

- En primer lugar, porque la PRODECON actúa sólo a petición de los contribuyentes respecto de actos de autoridad, nunca de oficio;

- En segundo lugar, porque derivado de lo anterior, su ámbito competencial se sitúa únicamente en un esquema de mera legalidad más no de constitucionalidad.

Esperemos se encamine dicha idea a futuro para que la PRODECON pase de realizar meras recomendaciones de legalidad a cuestiones de inconstitucionalidad.

3.3.6.- Acuerdos Conclusivos

Finalmente, y como una facultad adicional importante de la PRODECON, es la función que tiene dentro de los acuerdos conclusivos que surgen a la vida jurídica a partir de la reforma fiscal 2014, con la cual se crean diversos ajustes a la normatividad tributaria del país buscando una recaudación más pronta —como razón económica— que favorece evidente la inclusión de la tecnología en donde se piensa adquirir un *plus* temporal respecto a lo acaecido hasta ahora, para obtener así una recaudación más rápida (ejemplo de ello es el buzón tributario y ahora el recurso de revocación “en línea” a través del mismo).

Con esta inercia, dentro del Título III del Código Fiscal de la Federación se incluye un Capítulo II denominado “De los acuerdos conclusivos” en aras de agilizar el pago de las contribuciones omitidas detectadas durante el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal, para lo cual, dentro del capítulo “CAPÍTULO II. ACUERDOS CONCLUSIVOS”, se realizó un estudio de los mismos, para identificar su esencia y así advertir lo que se espera de ellos y sus posibles consecuencias prácticas.



CAPÍTULO IV:

NIF: NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA

4.1.- ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS NIF

Durante más de 30 años, la CPC (Comisión de Principios de Contabilidad) del IMPC fue la encargada de emitir la normatividad contable en México, bajo la denominación de PCGA (Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados).

A partir del 1 de junio de 2004, es el CINIF el organismo independiente que, en congruencia con la tendencia mundial, asume la función y la responsabilidad de la emisión de la normatividad contable en México.

El CINIF es el encargado directo de desarrollar dicha normatividad; para lograrlo, lleva a cabo procesos de investigación y auscultación entre la comunicad financiera y de negocios, y otros sectores interesados, dando como resultado, la emisión de documentos llamados “Normas de Información Financiera (NIF)” o, en su caso, “Interpretaciones a las Normas de Información Financiera (INIF)”, siendo éstas últimas, aclaraciones y guías de implementación de las primeras (CINIF, 2017).

4.2.- DEFINICIÓN DE LAS NIF

El término "Normas de Información Financiera" (NIF), nombre genérico que el CINIF ha establecido para denominar al conjunto de normas conceptuales y normas particulares emitidas por el CINIF, así como las transferidas a este organismo por de la CPC del IMCP, que regulan la información contenida en los estados financieros y sus notas, en un lugar y fecha determinados, que son aceptados de manera amplia y generalizada por todos los usuarios de la información financiera (CINIF, 2017).

El término de NIF se utiliza en sustitución del de PCGA dado que esta nueva denominación expresa con mayor claridad el carácter normativo y por ende obligatorio de una norma aplicable a la elaboración de información financiera. Este enfoque se apoya, entre otras cosas, en el hecho de que las normas se van adaptando a los cambios experimentados en el entorno bajo el cual operan las entidades; lo anterior significa que las NIF se van modificando, otras se eliminan, o bien, se van emitiendo nuevas disposiciones; por lo tanto, no debe considerarse lo afirmado en ellas como fundamento inamovible. Además, el eliminar el término de PCGA sigue la tendencia internacional, dado que los organismos líderes, emisores de normas contables, han removido el término "principio" de sus pronunciamientos, sustituyéndolo por el de "norma", para reafirmar la adopción de un planteamiento lógico y deductivo en el desarrollo de su normatividad.

Las NIF deben someterse a un proceso formal de auscultación que permita su aceptación generalizada. Para ello, es necesario que este proceso esté abierto a la observación y participación activa de los usuarios e involucrados en la información financiera (CINIF, 2017).

4.3.- IMPORTANCIA DE LAS NIF

La importancia de las NIF radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Las NIF evolucionan continuamente por cambios en el entorno y surgen como respuesta a las necesidades de los usuarios de la información financiera contenida en los estados financieros y a las condiciones existentes. La globalización en el mundo de los negocios y de

los mercados de capital está propiciando que la normatividad contable alrededor del mundo se armonice, teniendo como principal objetivo la generación de información financiera comparable, transparente y de alta calidad, sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los usuarios generales de dicha información.

4.4.- FILOSOFÍA DE LAS NIF

La filosofía de las NIF es lograr, por un parte, la armonización de las normas locales utilizadas por los diversos sectores de la economía mexicana; y, por otro lado, convergir en el mayor grado posible, con las IFRS (International Financial Reporting Standard) emitidas por el IASB (International Accounting Standards Board) (CINIF, 2016).

4.5.- ESTRUCTURA DE LAS NIF

La estructura general de las NIF, contiene no sólo conceptos básicos normativos, que constituyen el llamado “Marco Conceptual” (MC), sino también, “NIF particulares”, que establecen los criterios específicos que deben emplearse para el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y de otros eventos, que afectan económicamente a una entidad, para la emisión de información financiera en un lugar y momento determinados (CINIF, 2016).

La estructura de las NIF es similar a la de las IFRS emitidas por IASB, dado que éstas también se integran por normas conceptuales y normas particulares. Asimismo, la estructura del MC de las NIF se apegó a la estructura lógica y deductiva que presenta el MC de las IFRS.

Las NIF emitidas por el CINIF (2017) se conforman de:



- a) Las NIF, sus Mejoras, las Interpretaciones a las NIF (INIF) y las orientaciones a las NIF (ONIF), aprobadas por el Consejo Emisor del CINIF y emitidas por el CINIF.
- b) Los Boletines emitidos por la CPC del IMCP y transferidos al CINIF el 31 de mayo de 2004, que no hayan sido modificados, sustituidos o derogados por nuevas NIF.
- c) Las IFRS emitidas por el IASB aplicables de manera supletoria.

Cuando se haga referencia genérica a las Normas de Información Financiera, debe entenderse que éstas abarcan las normas emitidas por el CINIF, así como la totalidad de los Boletines transferidos al CINIF por el IMCP el 31 de mayo de 2004. En los casos en los que se haga referencia específica a alguno de los documentos que integran las NIF, éstos se identificarán por su nombre original; esto es, "Norma de Información Financiera", "Interpretación a las NIF", "Orientación a las NIF" o "Boletín", según sea el caso.

Las NIF del CINIF (2017) se conforman de cuatro grandes apartados:

- a) Normas de Información Financiera conceptuales o "Marco Conceptual";
- b) Normas de Información Financiera particulares o "NIF particulares";
- c) Interpretaciones a las NIF o "INIF"; y
- d) Orientaciones a las NIF u "ONIF".

4.5.1.- Boletines de la CPC

Los Boletines emitidos por la CPC del IMCP, fueron los fundamentos de la contabilidad financiera en los que se basó no sólo el desarrollo de normas particulares, sino también la respuesta a controversias o problemáticas derivadas de la emisión de estados financieros de las entidades económicas (IMCP, 2016).

4.5.2.- Circulares de la CPC

Las Circulares son recomendaciones o aclaraciones emitidas en su momento por la CPC, pero que no asumen la forma de una norma, pues no pasaron por un proceso de auscultación.

4.6.- PROCESO DE ELABORACIÓN DE LAS NIF

Las NIF deben pasar por un proceso formal de auscultación abierto a la observación y participación activa de los interesados e involucrados en la información financiera.

El proceso de emisión, que realiza el CINIF (2016) consiste en:

- ✓ Reuniones colegiadas del CID y juntas con el CTC para su asesoramiento.
- ✓ Publicación de los proyectos en auscultación en la página web, siendo el plazo para recibir comentarios de 3 meses.
- ✓ Discusión de los proyectos en foros, conferencias y seminarios abiertos al público.
- ✓ Envío de proyectos a diversos interesados como son:
 - Comisiones de estudio de normas contables.
 - Instituciones profesionales.
 - Firmas de contadores.

Posteriormente se dan a conocer los resultados de la auscultación:

- ✓ Los comentarios recibidos son publicados en la página web.
- ✓ Se analizan por el CID y en su caso, los proyectos de norma son modificados con las observaciones recibidas. Los cambios son comentados con el CTC, antes de la emisión final del documento.



- ✓ CID y CTC trabajan coordinadamente con objetividad e independencia de criterio para lograr información financiera con los más altos estándares de calidad, en beneficio del público.

La aprobación de las NIF se da en las Juntas del CID, en las cuales deben de estar presentes dos terceras partes de investigadores. Los votos requeridos son del 60% de los investigadores con derecho a voto. En caso de que los investigadores estén ausentes, envían su voto por escrito al Director del CID. En caso de que su voto fue no aprobatorio: fundamentar sus objeciones las cuales son revisadas por el CTC antes de la emisión final.

Los documentos aprobados por el CID y el CTC serán emitidos y difundidos como Normas de Información Financiera (CINIF, 2016).

4.7.- MARCO CONCEPTUAL DE LAS NIF

El MC es un sistema coherente de objetivos y fundamentos interrelacionados, agrupados en un orden lógico deductivo, destinado a servir como sustento racional para el desarrollo de normas de información financiera y como referencia en la solución de los problemas que surgen en la práctica contable (CINIF, 2017).

El MC sirve al usuario general de la información financiera al:

- a) Permitir un mayor entendimiento acerca de la naturaleza, función y limitaciones de la información financiera;
- b) Dar sustento teórico para la emisión de las NIF particulares, evitando con ello, la emisión de normas arbitrarias que no sean consistentes entre sí;
- c) Constituir un marco de referencia para aclarar o sustentar tratamientos contables;
- d) Proporcionar una terminología y un punto de referencia común entre los usuarios generales de la información financiera, promoviendo una mejor comunicación entre ellos.

Las normas pertenecientes al MC, se observan en la tabla 4.1, marco conceptual de las NIF. Este MC se integra de una serie de normas interrelacionadas y ordenadas en forma secuencial, de proposiciones generales a proposiciones particulares, como sigue:

- a) Establecimiento de los postulados básicos del sistema de información contable (NIF A-2);
- b) Identificación de las necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros (NIF A-3);
- c) Establecimiento de las características cualitativas de los estados financieros para cumplir con sus objetivos (NIF A-4);
- d) Definición de los elementos básicos de los estados financieros (NIF A-5);
- e) Establecimiento de los criterios generales de reconocimiento y valuación de los elementos de los estados financieros (NIF A-6);
- f) Establecimiento de los criterios generales de presentación y revelación de la información financiera contenida en los estados financieros (NIF A-7); y
- g) Establecimiento de las bases para la aplicación de normas supletorias en ausencia de NIF particulares (NIF A-8).

Tabla 4.1.- Marco Conceptual de las NIF.

Serie NIF A	
MARCO CONCEPTUAL	NIF
Estructura de las Normas de Información Financiera	NIF A-1
Postulados básicos	NIF A-2
Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros	NIF A-3
Características cualitativas de los estados financieros	NIF A-4
Elementos básicos de los estados financieros	NIF A-5
Reconocimiento y valuación	NIF A-6
Presentación y revelación	NIF A-7
Supletoriedad	NIF A-8

Fuente: CINIF (2017).

4.8.- NIF Particulares de las NIF

Las NIF particulares establecen las bases concretas que deben observarse para reconocer contablemente los elementos que integran los estados financieros en un momento determinado y comprenden normas de valuación, presentación y revelación (CINIF, 2016).

Las NIF particulares se clasifican en normas aplicables a los estados financieros en su conjunto, ver tabla 4.2, NIF particulares de la serie NIF B; normas aplicables a los conceptos específicos de los estados financieros, ver tabla 4.3, NIF particulares de la serie NIF C; normas aplicables a problemas de determinación de resultados, ver tabla 4.4, NIF particulares de la serie NIF D; y normas aplicables a las actividades especializadas de distintos sectores, ver tabla 4.5, NIF particulares de la serie NIF E.

En el caso de que las NIF particulares mencionadas incluyan alternativas, debe utilizarse el juicio profesional para seleccionar la más adecuada.

El desarrollo de las NIF particulares debe sustentarse en el MC y basarse en la identificación de la sustancia económica de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad (CINIF, 2016).

Este enfoque no pretende que la norma particular establezca tratamientos contables para cada operación que afecte a la entidad; por ende, conlleva el empleo del juicio profesional, el cual debe orientarse hacia el cumplimiento de los objetivos de la norma. Las NIF particulares deben contener objetivos y alcances claros.

En el desarrollo de NIF particulares debe evitarse, hasta donde sea posible, el uso de excepciones o alternativas en el alcance, en el tratamiento contable o en el contenido de párrafos transitorios; así como el establecimiento de procedimientos específicos en cada caso. Asimismo, no deben establecerse parámetros o umbrales subjetivos para el reconocimiento de partidas, dado que un ligero cambio en la forma o estructura de la operación, podría dar

lugar a tratamientos contables distintos para operaciones que económicamente son similares, dando lugar a inconsistencias (CINIF, 2016).

El uso de excepciones debe evitarse pues incrementa el nivel de detalle y complejidad de las normas, porque a menudo es necesario contar con procedimientos adicionales o innumerables guías de interpretación o implementación para, entre otras cosas, describir y delimitar las operaciones que no están cubiertas por las normas. Las excepciones también pueden provocar que las operaciones similares sean contabilizadas de manera diferente (CINIF, 2017).

Tabla 4.2.- NIF Particulares de la Serie NIF B.

Serie NIF B	
NORMAS APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS EN SU CONJUNTO	NIF/Boletín
Cambios contables y correcciones de errores	NIF B-1
Estado de flujos de efectivo	NIF B-2
Estado de resultado integral	NIF B-3
Estado de cambios en capital contable	NIF B-4
Información financiera por segmentos	NIF B-5
Estado de situación financiera	NIF B-6
Adquisiciones de negocios	NIF B-7
Estados financieros consolidados o combinados	NIF B-8
Información financiera a fechas intermedias	NIF B-9
Efectos de la inflación	NIF B-10
Compensación de activos financieros y pasivos financieros	NIF B-12
Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	NIF B-13
Utilidad por acción	B-14
Conversión de monedas extranjeras	NIF B-15
Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	NIF B-16
Determinación del valor razonable	NIF B-17

Fuente: CINIF (2017).

Tabla 4.3.- NIF Particulares de la Serie NIF C.



Serie NIF C	
NORMAS APLICABLES A CONCEPTOS ESPECÍFICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	NIF/Boletín
Efectivo y equivalentes de efectivo	NIF C-1
Instrumentos financieros	C-2
Documentos de adecuaciones al Boletín C-2	C-2
Inversión en instrumentos financieros	NIF C-2
Cuentas por cobrar	C-3
Cuentas por cobrar	NIF C-3
Inventarios	NIF C-4
Pagos anticipados	NIF C-5
Propiedades, plantas y equipo	NIF C-6
Inversiones en asociadas, negocios conjuntos y otras inversiones permanentes	NIF C-7
Activos intangibles	NIF C-8
Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos	C-9
Provisiones, contingencia y compromisos	NIF C-9
Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	C-10
Instrumentos financieros derivados y relaciones de cobertura	NIF C-10
Capital contable	NIF C-11
Instrumentos financieros con características de pasivo y de capital	NIF C-12
Partes relacionadas	NIF C-13
Transferencia y baja de activos financieros	NIF C-14
Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	C-15
Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades, planta y equipo	NIF C-18
Instrumentos de financiamiento por cobrar	NIF C-20
Acuerdos con control conjunto	NIF C-21

Fuente: CINIF (2017).

Tabla 4.4.- NIF Particulares de la Serie NIF D.

Serie NIF D	
NORMAS APLICABLES A PROBLEMAS DE DETERMINACIÓN DE RESULTADOS	NIF/Boletín
Ingresos por contratos de clientes	NIF D-1
Costos por contratos de clientes	NIF D-2
Beneficios a los empleados	NIF D-3
Impuestos a la utilidad	NIF D-4
Arrendamientos	D-5
Capitalización del resultado integral de financiamiento	NIF D-6
Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	D-7
Pagos basados en acciones	NIF D-8

Fuente: CINIF (2017).

Tabla 4.5.- NIF Particulares de la Serie NIF E.

Serie NIF E	
NORMAS APLICABLES A LAS ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS DE DISTINTOS SECTORES	NIF/Boletín
Agricultura	E-1
Donativos recibidos u otorgados por entidades con propósitos no lucrativos	NIF E-2

Fuente: CINIF (2017).

4.9.- Las INIF de las NIF

Las Interpretaciones a las NIF, que emite el CINIF (2017) tienen por objeto:

- Aclarar o ampliar temas ya contemplados dentro de alguna NIF; o
- Proporcionar oportunamente guías sobre nuevos problemas detectados en la información financiera que no estén tratados específicamente en las NIF, o bien sobre aquellos problemas sobre los que se hayan desarrollado, o que se desarrollen, tratamientos poco satisfactorios o contradictorios.

Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso a) anterior, no son auscultadas, dado que no contravienen el contenido de la NIF de la que se derivan, en virtud de que esta última



ya fue sometida a ese proceso. Las Interpretaciones a que se hace referencia en el inciso b) anterior, están sujetas a auscultación (CINIF, 2017). Todas estas interpretaciones se mencionan en la tabla 4.6, INIF emitidas por el CINIF.

Tabla 4.6.- INIF emitidas por el CINIF.

INTERPRETACIONES A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (INIF)	Número
Aplicación inicial de las NIF	INIF 3
Reconocimiento de la contraprestación adicional pactada al inicio del instrumento financiero derivado para ajustarlo a su valor razonable	INIF 5
Oportunidad en la designación formal de cobertura	INIF 6
Aplicación de la utilidad o pérdida integral generada por una cobertura de flujo de efectivo sobre una transacción pronosticada de compra de un activo no financiero	INIF 7
Efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única	INIF 8
Presentación de estados financieros comparativos por la entrada en vigor de la NIF B-10	INIF 9
Designación de instrumentos financieros como cobertura de una posición neta	INIF 10
Reciclaje de la utilidad integral reconocida, cuando se suspende la contabilidad de cobertura de flujos de efectivo	INIF 11
Instrumentos financieros derivados contratados por distribuidores de gas en beneficio de sus clientes	INIF 12
Reconocimiento del ajuste de la posición primaria cubierta al suspender la contabilidad de cobertura de valor razonable	INIF 13
Contratos de construcción, venta y prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles	INIF 14
Estados financieros cuya moneda de informe es igual a la de registro, pero diferente a la funcional	INIF 15
Transferencia de categoría de instrumentos financieros primarios con fines de negociación	INIF 16
Contratos de concesión de servicios	INIF 17
Reconocimiento de los efectos de la Reforma fiscal 2010 en los impuestos a la utilidad	INIF 18
Cambio derivado de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera	INIF 19
Efectos contables de la Reforma Fiscal 2014	INIF 20
Reconocimiento de pagos por separación de los empleados	INIF 21

Fuente: CINIF (2017).



Las Circulares transferidas al CINIF por el IMCP el 31 de mayo de 2004, se mantendrán vigentes como orientaciones al usuario general hasta en tanto no se deroguen por una NIF o INIF emitida por el CINIF, las cuales se pueden observar en la tabla 4.7, circulares emitidas por la CPC del IMCP.

Tabla 4.7.- Circulares emitidas por la CPC del IMCP.

CIRCULARES	Número
Tratamiento contables de las Unidades de Inversión (UDIS)	44
Aplicación supletoria de la NIC 40	55

Fuente: CINIF (2017).

4.10.- Las ONIF de las NIF

Eventualmente, el CINIF (2016) puede emitir orientaciones sobre asuntos emergentes que vayan surgiendo y que requieran de atención rápida, las cuales no son sometidas a auscultación, por lo que no son obligatorias. Todas estas orientaciones se mencionan en la tabla 4.8, ONIF emitidas por el CINIF.

Tabla 4.8.- ONIF emitidas por el CINIF.

ORIENTACIONES A LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (ONIF)	Número
Recopilación de normas de presentación y de revelación sobre instrumentos financieros	ONIF 2
Sinopsis de la normativa sobre instrumentos financieros	ONIF 3

Fuente: CINIF (2017).



CAPÍTULO V:

LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA²¹

Para entender lo que significa la determinación presuntiva es necesario conocer los elementos que la componen, primero de manera individual y, posteriormente, en su conjunto.

5.1.- DEFINICIONES

5.1.1.- Determinación

En materia fiscal entendemos a la determinación como el acto de autoridad en el que se fija, en cantidad líquida, el crédito fiscal, misma que deberán realizar las autoridades fiscales mediante resolución, debidamente fundada y motivada, cumpliendo, adicionalmente, con las formalidades previstas para su notificación al contribuyente o a su representante, o a la persona con quien se entienda la diligencia.

Al respecto; Urbina Nandayapa, afirma: "La determinación se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre la base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre la base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecida por la propia ley.

²¹ Sánchez Vega, Javier Alejandro. La determinación presuntiva realizada por el SAT. México: 2016. Ed. Instituto Mexicano del Colegio de Contadores. p.p.109-139.

Además de cumplir con lo expresado por Urbina Nandayapa en lo relativo a la determinación sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta por parte de las autoridades fiscales, que estas, deberán cumplir con los requisitos de la debida fundamentación y motivación, adicionalmente, la resolución que determina el crédito fiscal deberá estar firmada por autoridad competente y reunir todos los requisitos legales, incluyendo el levantamiento de actas en el caso de visita domiciliaria y la notificación de la resolución que determina el crédito fiscal al contribuyente o su representante legal.

5.1.2.- Presunción

5.1.2.1.- Definición

El Diccionario Jurídico Mexicano define al término presunción, como sigue: "El término "presunción", viene del latín, *praesumptio*, acción y efecto de presumir, sospechar, conjeturar, juzgar por inducción".

De la definición anterior, entendemos por presunción a la idea o conceptualización de alguna cosa, hecho o situación con base en ciertos elementos que así lo determinan, es decir, se presume algo como cierto, se sospecha que un resultado determinado es correcto, al contar con determinada información o datos se realiza una conjetura determinada, se juzgan hechos o actos como ciertos, estas actividades las lleva a cabo el sujeto activo, es decir, el Estado o sus organismos, al ejercer sus facultades de comprobación.

5.1.2.2.- Elementos de la presunción

Tomando como base el comentario anterior, consideramos que los elementos de la presunción, para el tema que nos ocupa, son los siguientes:

- Indirecto. Inicia con hechos desconocidos para llegar a los hechos que se quieren conocer, requiere que se acrediten los hechos conocidos.

- Limitado. El juez que conoce del asunto únicamente cumple lo dispuesto por el legislador en las leyes, en las cuales ha definido la forma en que se deben vincular los hechos conocidos y los desconocidos.
- Humano. Generalmente en este medio de prueba, el actor o la parte interesada solicita al juzgador que se reconozcan los hechos conocidos, notorios, probados o admitidos, esta prueba se ofrece en la práctica como "presuncional legal y humana" en todo lo que beneficie al actor o a la parte interesada.

5.1.2.3.- Presunciones de las autoridades fiscales

- Por hechos o actos aparentes. La idea o conceptualización de algún hecho o situación con base en ciertos elementos que así lo determinan. En este caso, las autoridades fiscales presumen, consideran o estiman, con base en la información, documentación o evidencias que tienen a la vista o en su poder, o la obtenida de terceros, con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Concluyendo, por ejemplo, que ciertas operaciones son simuladas o inexistentes, o bien, que los comprobantes que pretende dar la apariencia de válidos el contribuyente, no lo son, o que todos los depósitos que aparecen en los estados de cuenta bancarios del contribuyente son ingresos.
- Por no desvirtuar el contribuyente los hechos o actos controvertidos. Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación requieren al contribuyente para que "aclare" lo que a su derecho convenga respecto a los hechos o actos controvertidos, y no lo hace (caso omiso), o bien, no logra desvirtuarlos y, en consecuencia, presumen que la determinación de créditos fiscales es correcta.
- Por compulsas. Cuando las autoridades fiscales logran acreditar la presunción mediante compulsas realizadas con terceros relacionados.

- Por hechos comprobados. Cuando las autoridades fiscales logran acreditar la presunción con pruebas documentales, por ejemplo, que los depósitos identificados en los estados de cuenta del contribuyente revisado son producto de ventas no declaradas, porque no corresponden a ningún cliente registrado en la contabilidad.
- Por la relación objetiva. En este caso, las autoridades buscan la realidad o verdad de las presunciones relacionando los hechos conocidos con lo que se desea demostrar, por ejemplo, identificando las fechas y los montos de cada depósito que aparece en los estados de cuenta bancarios, por ejemplo, si en la contabilidad se registró un depósito el día 3 de noviembre de 2015 por la cantidad de \$95,500.00, identificando también que equivale a la venta de 10 equipos de \$9,550.00, mismos que no se encontraron en el almacén del contribuyente revisado, es decir, las autoridades fiscales presumen ingresos omitidos por el faltante de inventarios relacionado con el depósito realizado.

La característica principal es que la presunción no se base únicamente en las suposiciones o en opiniones del personal fiscalizador de las autoridades fiscales en tal caso, tendrían el carácter subjetivo.

5.1.2.4.- Prueba presuncional

Definición

Prueba. Actividad procesal encaminada a la demostración de la existencia de un hecho o acto o de su inexistencia.

Prueba Tácita

Tácita. La que se presume en los casos señalados por la ley y que solamente produce una presunción.

Prueba Presuncional, Indiciaria o Circunstancial

A la prueba presuncional también se le denomina prueba indiciaria o circunstancial, pues se integra con una serie de indicios o circunstancias vinculadas entre sí, en una relación causal que es materia de un juicio lógico basado en el raciocinio, a través del cual se accede, casi necesariamente, de la verdad conocida, a la que se busca.³⁴

Concatenación de Indicios

El indicio se considera un hecho probado, que al concatenarse (ligarse, unirse, relacionarse) se obtiene una conclusión, para ello, es necesario que el juzgador combine la aplicación de las normas jurídicas aplicables al caso concreto, las reglas de la lógica jurídica y su experiencia. Los indicios son útiles porque proporcionan una seguridad razonable de lo que se pretende probar, basado en la probabilidad de que una persona ha participado en la comisión de un hecho punible, constituyen una prueba relevante, porque se basan en evidencias circunstanciales de tiempo, modo y lugar, relacionándose con el hecho delictivo que se investiga y se pretende probar.

Con base en sus indicios, se puede probar que existen nexos de causalidad entre el hecho y la conducta ilícita del indiciado, determinando el grado de participación y culpabilidad y arribar a la verdad legal.

Prueba Directa e Indirecta

Para determinar si una prueba es directa o indirecta se debe atender a la relación entre el objeto del medio probatorio y los hechos a probar en el proceso.

- Prueba directa. La prueba será directa si el medio de prueba versa sobre el hecho en el que se funda la infracción o determinación de la autoridad en su conjunto o algún

aspecto de este susceptible de ser observado y/o sobre la forma en la que el contribuyente revisado ha originado esos hechos.

- Prueba indirecta. La prueba será indirecta si el medio probatorio se refiere un hecho secundario a partir del cual pueda inferirse la existencia de aquel que esgrime la autoridad administrativa, de alguno de sus elementos y/o la responsabilidad del contribuyente revisado.
- Diferencias entre las directas e indirectas. Las primeras le dan al juzgador a ceso directo e inmediato a la prueba, como ocurre en el caso de inspección judicial. Por su lado, las indirectas son las que llegan a la consideración del juzgador a través de otros medios, tales como el testimonio de un testigo o una confesión.

Prueba Plena y Semiplena

Entendemos por prueba plena la que por sí demuestra un hecho, sin requerir otra prueba, su valor es absoluto, por ejemplo: la factura original de un vehículo acredita la legal posesión y propiedad a favor de un particular.

Por prueba semiplena, por el contrario, no resulta suficiente por sí misma para acreditar la existencia de un hecho, su valor es relativo, por ejemplo, la prueba testimonial

5.2.- INGRESOS GRAVADOS

De conformidad con el artículo 16 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos gravados para efectos del pago provisional, pueden ser: en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio.

5.3.- ACTOS O ACTIVIDADES GRAVADOS

El cuarto párrafo del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone cómo se determina el impuesto a cargo: "El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido".

5.4.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA

5.4.1.- Determinación presuntiva de ingresos

5.4.1.1.- Base legal de la facultad para determinar ingresos

La facultad de las autoridades fiscales para determinar presuntivamente los ingresos de los contribuyentes para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulada por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

5.4.1.2.- Procedimiento para determinar ingresos presuntivamente

De conformidad con lo previsto por el artículo 56 del CFF, para los efectos de la determinación presuntiva, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente con cualquiera de los siguientes procedimientos:

- Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro,

con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.

- A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.
- Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Adicionalmente, de conformidad con el artículo 59 del Código Fiscal de la Federación, para la comprobación de los ingresos, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

- Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
- Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
- Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.
- También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a \$1'285,670.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.
- Que son ingresos por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando

efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y esta no los registre en contabilidad.

- Que las diferencias entre los activos (inventarios) registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
- Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

5.4.2.- Determinación presuntiva de la utilidad fiscal

5.4.2.1.- Base legal de las facultades para determinar la utilidad fiscal

La facultad de las autoridades fiscales para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se encuentra regulada por el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.

5.4.2.2.- Procedimiento para determinar presuntivamente la utilidad fiscal

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 58 del CFF, las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda tratándose de alguna de las actividades que a continuación se indican:

- Para giros comerciales, gasolina, petróleo y otros combustibles, se aplicará 6%.
- Industriales: sobaderos de palma y paja, se aplicará 12%.
- Comerciales: abarrotes con venta de granos, semillas y chiles secos, azúcar, carnes en estado natural; cereales' y granos en general; leches naturales, masa para tortillas de maíz, pan; billetes de lotería y teatros, 12%.

- Agrícolas: cereales y granos en general, 12%.
- Ganaderas: producción de leches naturales, 12%.
- Comerciales: abarrotes con venta de vinos y licores de producción nacional; salchichonería, café para consumo nacional; dulces, confites, bombones y chocolates; legumbres, nieves y helados, galletas y pastas alimenticias, cerveza y refrescos embotellados, hielo, jabones y detergentes, libros, papeles y artículos de escritorio, confecciones, telas y artículos de algodón, artículos para deportes; pieles y cueros, productos obtenidos del mar, lagos y ríos, sustancias y productos químicos o farmacéuticos, velas y veladoras; cemento, cal y arena, explosivos; ferreterías y tiapalerías; fierro y acero, pinturas y barnices, vidrio y otros materiales para construcción, llantas y cámaras, automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, con excepción de accesorios, se aplicará 15%.
- Agrícolas: café para consumo nacional y legumbres, 15%.
- Pesca: productos obtenidos del mar; lagos, lagunas y ríos, 15%.
- Industriales: masa para tortillas de maíz y pan de precio popular, 22%.
- Comerciales: espectáculos en arenas, cines y campos deportivos, 22%.
- Industriales: azúcar, leches naturales; aceites vegetales; café para consumo nacional; maquila en molienda de nixtamal, molienda de trigo y arroz; galletas y pastas alimenticias; jabones y detergentes; confecciones, telas y artículos de algodón; artículos para deportes; pieles y cueros; calzado de todas clases; explosivos, armas y municiones; fierro y acero; construcción de inmuebles; pintura y barnices, vidrio y otros materiales para construcción; muebles de madera corriente; extracción de gomas y resinas; velas y veladoras; imprenta; litografía y encuadernación, 23%.
- Industriales: explotación y refinación de sal, extracción de maderas finas, metales y plantas minero-metalúrgicas, 25%;
- Comerciales: restaurantes y agencias funerarias, 25%.
- Industriales: dulces, bombones, confites y chocolates, cerveza, alcohol, perfumes, esencias, cosméticos y otros productos de tocador; instrumentos musicales, discos y artículos del ramo; joyería y relojería; papel y artículos de papel; artefactos de

polietileno, de hule natural o sintético; llantas y cámaras; automóviles, camiones, piezas de repuesto y otros artículos del ramo, 27%.

- Industriales: fraccionamiento y fábricas de cemento, 39%.
- Comerciales: comisionistas y otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, 39%.
- Prestación de servicios personales independientes, 50%.

Para obtener el resultado fiscal, se restará a la utilidad fiscal determinada conforme a lo dispuesto en este artículo, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir de ejercicios anteriores.

5.4.2.3.- Procedimiento para modificar la utilidad o pérdida fiscal

Con fundamento en el artículo 58-A del CFF, las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, mediante la determinación presuntiva del precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como el monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación, cuando:

- Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.
- La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que los bienes sufrieron demérito o existieron circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.
- Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Para los efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán considerar lo siguiente:



- Los precios corrientes en el mercado interior o exterior, y en defecto de estos, el de avalúo que practiquen u ordenen practicar las autoridades fiscales.
- El costo de los bienes o servicios, dividido entre el resultado de restar a la unidad el por ciento de utilidad bruta.
- El precio en que un contribuyente enajene bienes adquiridos de otra persona, multiplicado por el resultado de disminuir a la unidad el coeficiente que para determinar la utilidad fiscal de dicho contribuyente le correspondería conforme al artículo 58 del mencionado Código.

5.4.3.- Diferencia entre presuntiva de ingresos y de la utilidad fiscal

5.4.3.1.- Presunción de ingresos

La presunción de ingresos se refiere a los casos en que las autoridades detecten alguna de las siguientes irregularidades:

- Depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no coincidan con sus registros contables.
- Depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no estén registradas en su contabilidad.
- Depósitos en cuentas de terceras personas relacionadas con el contribuyente: gerentes, administradores, socios o accionistas, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.
- Faltantes de inventarios, en este caso, las autoridades fiscales presumen que fueron enajenados.
- Cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad, y son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.



En resumen, la presunción de ingresos se basa en operaciones de venta no registradas en la contabilidad del contribuyente y en los depósitos no registrados en la contabilidad, realizados en las cuentas bancarias del contribuyente o de sus directivos, socios o accionistas, así como los faltantes en inventarios. En estos casos, las autoridades fiscales los consideran: ingresos omitidos.

5.4.3.2.- Presunción de la utilidad fiscal

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 58 del CFF, las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplican a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, el coeficiente de 20% o el que corresponda de acuerdo a su actividad.

Las autoridades fiscales obtienen información suficiente para determinar presuntivamente los ingresos o la utilidad fiscal del contribuyente, como resultado de la práctica de una revisión de gabinete, una visita domiciliaria, una compulsa a terceros relacionados con el contribuyente, declaraciones presentadas, denuncias, o mediante la revisión o fiscalización electrónica, con base en las balanzas de comprobación q envían al SAT, vía electrónica mensualmente, a partir del 1de enero de 2015; otro iniciarán el envío a partir de enero de 2016 y con diversa información que solicite e por medio del buzón tributario.

Por lo tanto, se considera que uno de los problemas que originan el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes es la complejidad de la terminología que se utiliza en materia fiscal, por tal motivo; antes de entrar en el tema determinación presuntiva, consideramos que es necesario entender el significado diversos términos y sus aspectos generales.

Asimismo, podemos concluir que tanto los mexicanos como los extranjeros residentes en México, por disposición contenida en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, tenemos la obligación de contribuir al gasto público de manera provisional y



equitativa que dispongan las leyes de la materia, siempre y cuando se realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dichas leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran y el Estado o sus organismos descentralizados tienen el derecho de percibir recursos provenientes de contribuciones, cuando no cumplimos con esa obligación, nos podemos ubicar en los supuestos de la determinación presuntiva parte de las autoridades fiscales al ejercer sus facultades de comprobación. ·

Al respecto, cabe mencionar que las autoridades fiscales tienen atribuciones legales para ejercer sus amplias facultades de comprobación, debiendo apegarse a las posiciones que las regulan, de no ser así, los contribuyentes cuentan con derechos para interponer medios de defensa ante aquellos actos que violen sus garantías constitucionales.

5.5.- APLICACIÓN ESTRICTA DE LAS LEYES FISCALES

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5 establece que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Esta norma establece que cuando se trata de disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, las que señalan excepciones y las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta, esto quiere decir que no están sujetas a la interpretación del contribuyente.

5.6.- PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN

Delgadillo Gutiérrez (2003), explica lo siguiente:



El procedimiento que conocemos como determinación está constituida por dos aspectos:

- Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.

Este autor nos dice que la obligación nace con la realización del hecho generador, y el crédito fiscal con el acto de determinación, que puede llevarse a cabo por el contribuyente, como regla general, por la autoridad, y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o una base estimada o presunta.

La determinación sobre una base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la autoridad fiscal, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre base estimada existe cuando la autoridad fiscal, o sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley o leyes aplicables al caso concreto.

Al respecto, podemos afirmar que, en la práctica, las autoridades fiscales utilizan como medios de presunción de ingresos los estados de cuenta bancarios, la información obtenida con terceros relacionados con el contribuyente revisado, la evidencia documental que proporcione el propio contribuyente, declaraciones presentadas y otros medios indirectos.

5.7.- DE LA PRESUNCIÓN

5.7.1.- Actos que motivan la presuntiva

El artículo 55 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate.
- No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Cuando se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
- El contribuyente registre compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
- Omita o altere en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda de 3% del costo de los inventarios.
- No cumpla con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.



- No tenga en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.
- Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere el artículo de referencia procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

5.7.2.- Bases de la presuntiva

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 60, cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y estas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación fue el que resulta de las siguientes operaciones:

- El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales o moratorias, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.
- El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es de 50%.



La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

El mismo procedimiento se seguirá para determinar el valor por enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado, o el de avalúo.

El artículo 61 del mismo Código, establece que cuando los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al período objeto de la revisión.
- Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando meno promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que compute el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por las autoridades fiscales, utilizando alguno de los procedimientos mencionados, les aplicará tasa o tarifa que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad

fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto Sobre la

Conforme al artículo 62, para comprobar los ingresos, así como el valor de los a actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente, corresponden a operaciones realizadas por este, cuando:

- Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o social.
- Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de ser relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de cero, real o ficticio.
- Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.
- Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta persona interpósita o ficticia.

Con base en el artículo 63, los hechos que se conozcan con motivo del ejercicio facultades de comprobación previstas en este Código, o en las leyes fiscales, o bien, que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, así como aquellos proporcionados por otras autoridades fiscales, podrán servir para motivar las resoluciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

5.7.3 Fundamento legal de la presunción

En el campo del derecho, se entiende que hay presunción cuando no existe una prueba plena y se utilizan algunos hechos ciertos, conocidos o probados para deducir hechos que no son conocidos o que existen dudas sobre estos.

5.7.3.1.- Código Federal de Procedimientos Civiles

El Código Federal de Procedimientos Civiles expresa lo relativo a la presunción y establece la regulación correspondiente:

ARTÍCULO 190.- Las presunciones son:

I.- Las que establece expresamente la ley, y

II.- Las que se deducen de hechos comprobados.

ARTICULO 191.- Las presunciones, sean legales o humanas, admiten prueba en contrario, salvo cuando, para las primeras, exista prohibición expresa de la ley.

ARTÍCULO 192.- La parte que alegue una presunción sólo debe probar los supuestos de la misma, sin que le incumba la prueba de su contenido.

ARTICULO 193.- La parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquélla.

ARTÍCULO 194.- La parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido.

Al respecto, el artículo 190 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece que las presunciones son dos: las que establece expresamente la ley y las que se deducen de hechos comprobados.

El artículo 191 del mismo ordenamiento legal establece que las presunciones tienen dos aspectos: la presuncional legal y humana, mismas que admiten prueba en contrario. El artículo 192 del mismo ordenamiento legal establece que la parte que alegue una presunción solo debe probar los supuestos de la misma. El artículo 193 del citado ordenamiento legal establece que la parte que niegue una presunción debe rendir la contraprueba de los supuestos de aquella. Por su parte, el artículo 194 establece que la parte que impugne una presunción debe probar contra su contenido.

Por otra parte, el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal define el término de presunción y nos da los lineamientos aplicables que regulan a la presunción:

- Artículo 379. Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana.
- Artículo 380. Hay presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley; hay presunción humana, cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquel.
- Artículo 381. El que tiene a su favor una presunción legal solo está obligado a probar el hecho en que se funda la presunción.
- Artículo 382. No se admite prueba contra la presunción legal, cuando la ley lo prohíbe expresamente y cuando el efecto de la presunción es anular un acto o negar una acción, salvo el caso en que la ley haya reservado el derecho de probar.
- Artículo 383. En los supuestos de presunciones legales que admiten prueba en contrario opera la inversión de la carga de la prueba.

Lo anterior nos lleva a diferenciar lo que sería una prueba y una presunción, la prueba demuestra los hechos, la presunción nos da una posibilidad de certeza en ciertos hechos, es decir, una presunción de que así ocurrieron, quedando su valoración y aceptación como prueba al criterio del juzgador que conozca del asunto.

5.7.3.2.- Código Fiscal de la Federación

La facultad que tienen las autoridades para determinar contribuciones presuntivamente la encontramos en los artículos: 55, 56, 57, 69, 60, 61, 62 y 63 del Código Fiscal de la Federación, comentados anteriormente.

Época de pago. Con fundamento en el artículo 65 de este Código, las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o

garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación. El contribuyente cuenta con treinta días para interponer el Recurso de Revocación o Juicio de Nulidad, sea sumario u ordinario, según corresponda.

5.7.3.3.- Ley del Impuesto Sobre la Renta

Las facultades conferidas a las autoridades para determinar ingresos acumulables se encuentran fundamentadas en diversos artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para este fin, dichas autoridades toman en consideración diversos aspectos importantes, mismos que deben conocer los contribuyentes para evitar una determinación de créditos excesiva e impagable, a continuación se reproducen y comentan:

Artículo 16. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Del precepto legal anterior se desprende un aspecto muy importante, las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos, ya sea en efectivo bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo (incluyendo el perdón de deuda o el pago de estas por terceros).

De conformidad con este artículo, las personas morales residentes en el país deberán acumular "la totalidad de los ingresos obtenidos", ya sea en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, sin deducción alguna, es decir, solo se considerarán los ingresos nominales, correspondientes a un mismo ejercicio.

Al respecto, es importante tomar en consideración que para efectos del Impuesto Sobre la Renta, deberá atenderse además, al momento en que deben ser reconocidos los ingresos, para este fin, se comenta lo dispuesto por el artículo 17 de esta ley.

Con base en este artículo, conocemos el momento de causación que se da en cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

- Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- Se envíe o entregue materialmente el bien.
- Cuando se preste el servicio.
- Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.
- Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.
- En el caso de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando estas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.
- En caso operaciones mediante contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.
- En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.
- Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta ley.

Por otra parte, las autoridades fiscales tienen facultades para determinar presuntivamente los ingresos acumulables de las personas morales, dichas facultades se encuentra fundamentadas en el artículo 18, fracción 1, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, mismo que establece:



Artículo 18. Para los efectos de este Título, se consideran ingresos acumulables, además de los señalados en otros artículos de esta Ley, los siguientes:

- I. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

De conformidad con lo dispuesto en este artículo, los contribuyentes deberán considerar como ingresos, además de los señalados en otros artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos determinados por las autoridades fiscales, incluyendo los determinados presuntivamente, situación que es desconocida por muchos contribuyentes revisados, quienes únicamente presentan las declaraciones con los importes que les indican las autoridades fiscales, sin modificar sus registros contables, apoyando esas declaraciones solo con el oficio en el que se les determinan los diversos créditos fiscales derivados del ejercicio de las facultades de comprobación, es decir, con motivo de una revisión parcial (por un periodo que no abarca el ejercicio fiscal completo o la revisión de un impuesto en específico), tal es el caso del impuesto al valor agregado, mediante una revisión de gabinete o una visita domiciliaria.

Para cumplir con lo dispuesto por este artículo, los contribuyentes revisados deberán considerar en su contabilidad los ingresos determinados por las autoridades fiscales incluyendo los determinados presuntivamente, teniendo como documento soporte la liquidación o el oficio en el que se le determine o modifique la utilidad en el periodo revisado.

Asimismo, el contribuyente deberá presentar una declaración anual complementaria, considerando en su contabilidad los ajustes necesarios para que se incluya y se reflejen en dicha declaración.

Cabe hacer mención que las autoridades fiscales, al ejercer sus facultades de comprobación, determinan los créditos fiscales con base en la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente o la totalidad de los depósitos que aparecen en sus estados de cuenta bancarios, disminuyendo únicamente las deducciones autorizadas que compruebe el causante revisado,



debiendo cumplir, además con todos los requisitos para considerarlo deducibles, si falta alguna de ellas, no las consideran como deducción, lo que resulta en créditos fiscales muy elevados y, en ocasiones, imposibles de pagar, porque les adicionan multas de fondo y de forma, así como su correspondiente actualización y recargos.

5.7.3.4.- Ley del Impuesto al Valor Agregado

Las amplias facultades que tienen las autoridades fiscales para determinar presuntivamente el valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, se encuentran fundamentadas en el artículo 39, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado precepto legal que dispone:

Artículo 39.- Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

5.8.- DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES

La determinación de créditos fiscales es una facultad de las autoridades fiscales, es resultado de la revisión a los contribuyentes, en el tema que nos ocupa, en la revisión de gabinete o en una visita domiciliaria.

De conformidad con el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Lo anterior es importante, ya que el obligado a determinar las contribuciones es el propio contribuyente, acto que se conoce doctrinariamente como "autofijación" o "autoaplicación", en el caso del ejercicio de facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales,



al acto de cuantificar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, se le denomina "determinación de créditos fiscales".

5.9.- DISCREPANCIA FISCAL

El artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que las personas físicas pueden ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones realizadas en un año de calendario son superiores a los ingresos declarados por el contribuyente, o a los que le hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, también se considerarán erogaciones efectuadas por cualquier persona física, las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o tarjetas de crédito.

De lo ordenado por el precepto legal anterior se desprende la gran preocupación de las personas físicas, porque deberán ser extremadamente cuidadosas para evitar situarse en la hipótesis de discrepancia fiscal. Para ese fin, deberán realizar lo siguiente:

- Evitar que se realicen erogaciones superiores a los ingresos en el mismo ejercicio.
- Justificar de dónde provienen los recursos cuando se adquieran bienes muebles o inmuebles.
- Declarar con base en los depósitos que aparecen en los estados de cuenta bancarios, en el caso de haber obtenido préstamos y otros conceptos que no se consideren ingresos, contar con la documentación necesaria para acreditar que efectivamente no deben ser considerados ingresos por las autoridades fiscales.
- Cuidar que las erogaciones estén respaldadas con comprobantes fiscales digitales y considerar también las erogaciones que no son estrictamente indispensables para realizar su actividad, ya sea comercial, industrial o de servicios, en razón de que las autoridades fiscales sumarán todas las erogaciones realizadas con cheques, transferencias, tarjetas de débito o crédito, monederos electrónicos y en efectivo; si

esta resultan superiores a los ingresos, el contribuyente se situará en el supuesto de discrepancia fiscal.

5.9.1.- Presunción de ingresos de personas físicas

De conformidad con lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 91 de esta ley, las erogaciones referidas en el segundo párrafo, se presumirán ingresos cuando se trate de personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, declaren ingresos menores a las erogaciones referidas.

Los ingresos determinados en los términos de este artículo, netos de los declarados, se considerarán omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del tratándose de préstamos y donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 90 de esta ley.

5.9.2.- Procedimiento para conocer el monto de las erogaciones

Para conocer el monto de las erogaciones a que se refiere el artículo 91 de esta ley, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder; ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad.

A continuación se analiza el procedimiento de las autoridades fiscales contenido en el citado artículo 91 de esta ley:

- Notificarán al contribuyente el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

- Otorgarán al contribuyente un plazo de veinte días para informar por escrito a las autoridades fiscales, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados.
- Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente, la que deberá proporcionar en el término previsto en el artículo 53, inciso c), del Código Fiscal de la Federación.
- Acreditada la discrepancia, esta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas y aplicándose la tarifa prevista en el artículo 152 de esta Ley; al resultado así obtenido.

Por lo tanto:

- Las autoridades fiscales deberán comprobar el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a este el resultado de dicha comprobación.
- El contribuyente, en un plazo de 20 días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará a su escrito.
- Si no se formula el informe o no se prueba el origen de la discrepancia, esta se estimará ingreso en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva.
- Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones: los gastos relacionados con su actividad, las adquisiciones de bienes e inversiones en equipos e incluso las erogaciones no relacionadas con su actividad, detectadas en los diversos estados de cuenta a nombre del contribuyente.
- Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos, los préstamos, donativos o ingresos por enajenación de bienes que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales.

5.10.- RELACIÓN DE FACULTADES PRESUNTIVAS

De los preceptos legales citados, se hace un resumen de las amplias facultades que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de su Titular, de su órgano desconcentrado S.A.T. y de los servidores públicos que le auxilian, al ordenar la práctica de visitas domiciliarias, con el objeto de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y; como resultado de esa visita, determinar, incluso presuntivamente, créditos fiscales, siendo las principales:

- Determinar, incluso presuntivamente, los impuestos y sus accesorios de carácter federal; aplicar las cuotas compensatorias; determinar los derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y sus accesorios que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación y, en cantidad líquida el monto correspondiente, que resulten a cargo de los contribuyentes, importadores o exportadores, responsables solidarios y demás obligados.
- Determinar a los contribuyentes, responsables y demás obligados la responsabilidad solidaria respecto de créditos fiscales que determine o haya determina con motivo en sus facultades de comprobación.
- Determinar los precios o montos de contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, y valor declarado en partes vinculadas, para determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando, entre otros, los precios o montos de las contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, y determinar el valor en aduana y comercial en partes vinculadas; así como remitir a la unidad administrativa competente del SAT, los créditos fiscales que determine para su control y cobro.
- Imponer las sanciones y multas por infracción a las disposiciones fiscales o aduaneras y remitirlas a la unidad administrativa competente del SAT para su control y cobro.
- Imponer multas por el incumplimiento o cumplimiento extemporáneo, total parcial, a los requerimientos que formule la autoridad fiscal; así como autorizar o negar prórrogas para su presentación.

- Dar a conocer a los contribuyentes, importadores y exportadores, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones imputables a estos, conocidos con motivo de las visitas domiciliarias que les practiquen, y hacer constar hechos y omisiones en el oficio de observaciones o en la última acta parcial que se levante, así como lo que proceda en el acta final o resolución que se emita.

5.11.- PRESUNCIÓN DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS Y RESOLUCIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales, de conformidad con lo ordenado por el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, que expresa:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

De la lectura del precepto legal anterior, observamos que, no obstante los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumen legales, dichas autoridades deber probar los hechos que los motiven cuando el contribuyente afectado, en el juicio de nulidad los niegue lisa y llanamente, debiendo tener cuidado porque el negar falsamente tiene implicaciones en materia penal.

CAPÍTULO VI.

APLICACIÓN DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA EN LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS DETERMINADOS POR LA AUTORIDAD HACENDARIA.

6.1.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE QUE NO COINCIDEN CON SUS REGISTROS CONTABLES

6.1.1.- Presentación del Caso Real

La siguiente situación, es un caso real tramitado ante la delegación en Michoacán de la PRODECON. La autoridad revisora determinó al contribuyente visitado, en la última acta parcial dentro de la visita domicilia, ingresos acumulables determinados presuntamente por depósitos bancarios que no corresponden al registro de su contabilidad que está obligado a llevar, respecto del ejercicio de revisión comprendido del 1° de enero de 2013 al 31 de diciembre de 2013, por la cantidad de \$764,820.01.

En atención a lo anterior, la Autoridad Revisora, dentro del procedimiento de visita domiciliaria, iniciado al contribuyente del caso de estudio, y resultado del análisis de la documentación que fue proporcionada por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), conoció que si bien existía una cuenta bancaria a nombre del Contribuyente, el “Titular 1”, de dicha cuenta es su cónyuge, siendo el propio contribuyente el “Titular 2”, lo que conllevó a que dicha Autoridad Revisora determinará que todos los depósitos efectuados en la cuenta “compartida” con su cónyuge, al no estar registrados en su contabilidad, fueran ingresos presuntos.

En ese sentido, los argumentos del Contribuyente, a fin de desvirtuar lo señalado por la Autoridad Revisora, iban encaminados a señalar que los depósitos efectuados a la cuenta

bancaria que compartía con su cónyuge por el importe señalado, correspondían a los ingresos que obtuvo su cónyuge por la prestación de un servicio personal subordinado, y que los mismos eran depositados a dicha cuenta por parte de ella. Sin embargo, cabe destacar que los movimientos efectuados a la cuenta bancaria en mención, no fueron registrados para efectos fiscales en la contabilidad del Contribuyente, y éste, no proporcionó documentación alguna que acreditara que el origen de los depósitos efectuados en la cuenta bancaria de mérito no corresponde a alguna actividad que el Contribuyente lleve a cabo.

En relatadas circunstancias, el Contribuyente al acudir ante PRODECON a solicitar un Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, respecto de la visita domiciliaria en cuestión, esgrimió los argumentos del párrafo precedente, no obstante la Autoridad Revisora no tuvo por desvirtuada dicha observación, por los motivos ya precisados con anterioridad, persistiendo así la calificación de hechos u omisiones contenidos en la Última Acta Parcial *ut supra*.

6.1.2.- NIF aplicables al caso real

Las siguientes disposiciones de las NIF, son aplicables a este caso:

1.- Postulado Básico de Entidad Económica:

La Entidad Económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores. (**Párrafo 13, NIF A-2: Postulados básicos**).

2.- Entidad Persona Física:

La entidad persona física se asume como una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital contable de todos los negocios que estén bajo el control de la persona física. **(Párrafo 12, NIF A-2: Postulados básicos).**

3.- Operación Conjunta:

Una operación conjunta es un tipo de acuerdo con control conjunto, mediante el cual las partes que mantienen control conjunto tienen directamente derecho a los activos y obligaciones por los pasivos, relativos al acuerdo. **(Párrafo 30.1-i, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

4.- Operador Conjunto:

Un operador conjunto es una de las partes de una operación conjunta que tiene control conjunto sobre ésta. **(Párrafo 30.1-j, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

5.- Acuerdo con Control Conjunto:

Un acuerdo con control conjunto es un convenio que regula las actividades sobre las cuales dos o más partes mantienen control conjunto. **(Párrafo 30.1-b, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

6.- Control Conjunto:

Un control conjunto es el control compartido establecido en un acuerdo, que requiere que las decisiones sobre las actividades relevantes derivadas del acuerdo cuenten con el consentimiento unánime de las partes que comparten el control. **(Párrafo 30.1-d, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

7.- Control:

Existe control cuando una entidad tiene poder sobre una entidad en la que participa (participada) para dirigir sus actividades relevantes, está expuesta o tiene derecho, a

rendimientos variables procedentes de esa participación y tiene la capacidad presente de afectar esos rendimientos a través de su poder sobre la participada. **(Párrafo 30.1-c, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

8.- Características de un Acuerdo con Control Conjunto:

Un acuerdo con control conjunto debe reunir las dos siguientes características, sin importar si el acuerdo se lleva a cabo a través de un vehículo o no: a) las partes están obligadas mediante un convenio; y b) el convenio otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre las actividades relevantes regidas por el acuerdo. **(Párrafo 32.1.1, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

9.- Reconocimiento de un Acuerdo con Control Conjunto:

Un operador conjunto debe reconocer inicial y posteriormente el importe de su participación en: a) los activos relativos a la operación conjunta como parte de sus demás activos; b) los pasivos relativos a la operación conjunta como parte de sus demás pasivos; c) los ingresos de las actividades relativas a la operación conjunta como parte de sus demás ingresos; y d) los costos y gastos incurridos en relación con la operación conjunta como parte de sus demás costos y gastos. **(Párrafo 42.1, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

10.- Valuación de un Acuerdo con Control Conjunto:

Los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos relativos a una operación conjunta deben valuarse de acuerdo con las NIF particulares aplicables a dichos activos, pasivos, ingresos y gastos. **(Párrafo 42.2, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

11.- Presentación de un Acuerdo con Control Conjunto:

Un operador conjunto debe presentar su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos relativos a la operación conjunta en los rubros en los que corresponda, de acuerdo con su naturaleza y atendiendo a las normas de presentación establecidas en las NIF aplicables a cada partida. **(Párrafo 51.1, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

12.- Revelación de un Acuerdo con Control Conjunto:

Una entidad que es parte de un acuerdo con control conjunto (operación conjunta o negocio conjunto) y que posee control conjunto debe revelar, por cada acuerdo con control conjunto que tenga importancia relativa: a) el nombre del acuerdo con control conjunto; b) el porcentaje de participación que la entidad mantiene en el acuerdo con control conjunto y el porcentaje de derechos de voto que tiene, si tales porcentajes fueran diferentes; c) la naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo con control conjunto (por ejemplo, la descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo con control conjunto, la forma en que la entidad participa y si son estratégicas para las actividades de la entidad); y d) la ubicación principal donde el acuerdo con control conjunto desarrolla sus actividades (y país donde está constituido, si fuera diferente de la ubicación principal donde desarrolla las actividades). **(Párrafo 61.1, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

13.- Revelación de una Operación Conjunta:

Un operador conjunto debe revelar los aspectos relevantes de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos relativos a las operaciones conjuntas en las que participa, dentro de las revelaciones que correspondan a cada tipo de ellos y atendiendo a las normas de revelación establecidas en las NIF aplicables a cada partida. **(Párrafo 62.1, NIF C-21: Acuerdos con control conjunto).**

14.- Valuación del Efectivo:

El efectivo, tanto en su reconocimiento inicial como en el posterior, debe valorarse a su valor razonable, que es su valor nominal. **(Párrafo 4-b, NIF C-1: Efectivo y equivalentes de efectivo).**

6.1.3.- Resultado por la aplicación de NIF

Al aplicar correctamente la NIF A-2: Postulados básicos y la NIF C-21: Acuerdos con control conjunto, ambos vigentes emitidos por el CINIF, en el caso de la determinación

presuntiva de ingresos, por parte de la Autoridad correspondiente, debido a depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no coinciden con sus registros contables, se obtiene como resultado que dichos depósitos efectuados a la cuenta bancaria que comparte con su cónyuge por la cantidad de \$764,820.01, corresponden a los ingresos que obtuvo su cónyuge por la prestación de un servicio personal subordinado, y que los mismos son depositados a dicha cuenta por parte de ella, y no deben de estar registrados para efectos fiscales en la contabilidad del Contribuyente, porque no corresponde a alguna actividad que el Contribuyente lleve a cabo. Es decir, se debe dar cumplimiento al Postulado Básico de Entidad Económica, que indica que una *Entidad Económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros, conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada*; y por lo tanto se está hablando de dos entidades económicas diferentes, sin importar la personalidad jurídica de cada uno de ellos, que para este caso ambos son Personas Físicas, indicando la NIF A-2, que *La entidad persona física se asume como una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital contable de todos los negocios que estén bajo el control de la persona física*; por lo que solo se deben incluirse en la información financiera de cada uno de ellos, los activos que estén bajo el control de dicho contribuyente.

Pero, se debe de tomar en cuenta que la citada cuenta bancaria, se encuentra a nombre del “Titular 1”, cónyuge del contribuyente, y de un “Titular 2”, el propio contribuyente en mención, es decir que es una “compartida” con su cónyuge, y deben de estar registrados en su contabilidad, de acuerdo con la NIF C-21. Esto con base a que es Acuerdo con Control Conjunto, que *es un convenio que regula las actividades sobre las cuales dos o más partes mantienen control conjunto*; ambos (el contribuyente y su conyugue) mantienen el control conjunto de esta cuenta, entendiéndose como control conjunto, *aquel control compartido establecido en un acuerdo, que requiere que las decisiones sobre las actividades relevantes derivadas del acuerdo cuenten con el consentimiento unánime de las partes que comparten*

el control; y en una cuenta bancaria compartida siempre debe de existir el consentimiento unánime de cada una de las partes. Asimismo, esta cuenta “compartida” reúne las dos características que debe tener todo acuerdo con control conjunto, que son: a) las partes están obligadas mediante un convenio; y b) el convenio otorga a dos o más de esas partes control conjunto sobre las actividades relevantes regidas por el acuerdo.

Además, esta NIF C-21 comenta que existen dos tipos de acuerdos con control conjunto, que son la operación conjunta y el negocio conjunto. Para este caso es una operación conjunta porque, *es un tipo de acuerdo con control conjunto, mediante el cual las partes que mantienen control conjunto (operadores conjuntos) tienen directamente derecho a los activos y obligaciones por los pasivos, relativos al acuerdo; y en esta cuenta bancaria existen dos partes, y cada uno de ellos tendrá derechos a los activos (en esta caso el efectivo) relativos al acuerdo.*

Por lo tanto, *un operador conjunto debe reconocer inicial y posteriormente el importe de su participación los activos relativos a la operación conjunta como parte de sus demás activos; es decir, el contribuyente debe reconocer su participación de efectivo relativo a la cuenta “compartida”, como parte de sus demás activos, y en este caso su participación es cero, por ello debe de conforme a la NIF particular aplicable a dicho activo, que es la NIF C-1: Efectivo y Equivalentes de Efectivo, que indica que, el efectivo, tanto en su reconocimiento inicial como en el posterior, debe valorarse a su valor razonable, que es su valor nominal, y dicho valor nominal es cero. Además el contribuyente (por ser un operador conjunto) debe presentar su participación en los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos relativos a la operación conjunta en los rubros en los que corresponda, de acuerdo con su naturaleza y atendiendo a las normas de presentación establecidas en las NIF aplicables a cada partida. Pero sobre todo lo más importante, debe revelar, por cada acuerdo con control conjunto que tenga importancia relativa: a) el nombre del acuerdo con control conjunto; b) el porcentaje de participación que la entidad mantiene en el acuerdo con control conjunto y el porcentaje de derechos de voto que tiene, si tales porcentajes fueran diferentes; c) la naturaleza de la relación de la entidad que informa con el acuerdo con control conjunto (por ejemplo, la*



descripción de la naturaleza de las actividades del acuerdo con control conjunto, la forma en que la entidad participa y si son estratégicas para las actividades de la entidad); y d) la ubicación principal donde el acuerdo con control conjunto desarrolla sus actividades (y país donde está constituido, si fuera diferente de la ubicación principal donde desarrolla las actividades); situación que el contribuyente no reveló; y también obliga esta misma NIF C-21 a que debe revelar los aspectos relevantes de los activos, pasivos, ingresos, costos y gastos relativos a las operaciones conjuntas en las que participa, dentro de las revelaciones que correspondan a cada tipo de ellos y atendiendo a las normas de revelación establecidas en las NIF aplicables a cada partida; lo anterior no fue acatado por el contribuyente en mención.

Si el contribuyente hubiera cumplido correctamente con las NIF, la Autoridad correspondiente no le hubiera determinado ingresos presuntos, debido a depósitos en su cuenta bancaria, que no coinciden con sus registros contables; o como en este caso, en que la Autoridad si le determinó ingresos presuntos, el contribuyente cuando acudió a la PRODECON, y solicitó el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, hubiera desvirtuado contundentemente la citada presunción, debido a que es una controversia de fondo más no de forma.

6.2.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN LA CUENTA BANCARIA DEL CONTRIBUYENTE QUE NO ESTÁN REGISTRADOS EN CONTABILIDAD

6.2.1.- Presentación del Caso Real

La siguiente situación, es un caso real tramitado ante la delegación en Michoacán de la PRODECON. La autoridad revisora determinó al contribuyente visitado, en el acta final dentro de la visita domiciliar, ingresos acumulables determinados presuntamente por depósitos bancarios que no están registrados en su contabilidad, que está obligado a llevar,



respecto del ejercicio de revisión comprendido del 1° de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2012, en cantidad de \$3'251,504.98.

La Autoridad Revisora determinó, que una vez realizado el análisis a la documentación proporcionada por la CNBV, y así como de los estados de cuenta de la cuenta abierta a nombre del Contribuyente, misma que fue proporcionada por él, al inicio de la visita que se le practicó. Se conoció que el Contribuyente realizó depósitos en cuentas bancarias e inversiones financieras en el ejercicio 2012, en cantidad de \$3'251,504.98 (Tres millones doscientos cincuenta y un mil quinientos cuatro pesos 98/100 M.N.), mismos que el Contribuyente no indicó en sus registros contables, ni cuál era el origen de ellos.

Adicional a lo anterior, así como del análisis realizado a la Declaración Anual Normal de Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al ejercicio de 2012, la Autoridad Revisora conoció que el Contribuyente en el ejercicio 2012, declaró ingresos de los previstos en las disposiciones fiscales la cantidad de \$0.00; además derivado que la actividad manifestada por el contribuyente visitado ante el Registro Federal de Contribuyente es la de "*Servicio de Alquiler de Viviendas*", y aunado a que el Contribuyente no proporcionó información ni documentación alguna referente a la obtención de ingresos por su actividad, así como tampoco se encontraban registrados en su contabilidad el origen de los mismos, que corresponden a la venta de tres bienes inmuebles, las cuales se realizaron en el ejercicio fiscal 2011, siendo que los depósitos, en las cuentas bancarias, de dichas enajenaciones se realizaron en efectivo.

Ahora bien, el Contribuyente al acudir a PRODECON, al solicitar la adopción de un Acuerdo Conclusivo, arguyó que las cantidades depositadas en efectivo en las cuentas bancarias aperturadas a su nombre, corresponden a la enajenación de tres bienes inmuebles, para lo cual exhibió las escrituras públicas que acreditan las operaciones señaladas, donde se acredita también el pago del Impuesto sobre la Renta respectivo.

Pese a lo anterior descrito, la Autoridad Revisora considero que toda vez que los depósitos realizados en el ejercicio sujeto a revisión (2012), se realizaron en efectivo y las operaciones manifestadas por el Contribuyente no se realizaron en el ejercicio sujeto a revisión, el Contribuyente no logro aclarar con sus manifestaciones y pruebas otorgadas el ingreso determinado de manera presunta; máxime que las operaciones no se encontraban registradas en la información contable del Contribuyente.

6.2.2.- NIF aplicables al caso real

Las siguientes disposiciones de las NIF, son aplicables a este caso:

1.- Postulado Básico de Entidad Económica:

La Entidad Económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores. **(Párrafo 13, NIF A-2: Postulados básicos).**

2.- Entidad Persona Física:

La entidad persona física se asume como una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital contable de todos los negocios que estén bajo el control de la persona física. **(Párrafo 12, NIF A-2: Postulados básicos).**

3.- Definición de Aportaciones de Capital:

Aportaciones de capital: que son recursos entregados por los propietarios a la entidad, los cuales representan aumentos de su inversión y, por lo tanto, incrementos del capital contribuido y, consecuentemente, del capital contable de la entidad. **(Párrafo 72 a), NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros).**

4.- Integración del Capital Contribuido:

El capital contribuido lo integran las aportaciones de los propietarios recibidas por la entidad y el monto de otros instrumentos financieros emitidos por la entidad que califican como capital. **(Párrafo 41.1.1, NIF C-11: Capital contable).**

5.- Definición de pasivo:

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad. **(Párrafo 19, NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros).**

6.- Reconocimientos préstamos obtenidos en efectivo:

En el caso de préstamos obtenidos en efectivo, el pasivo debe reconocerse por el importe recibido o utilizado. **(Párrafo 36, Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos).**

6.2.3.- Resultado por la aplicación de NIF

Al aplicar correctamente la NIF A-2: Postulados básicos, la NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros, la NIF C-11: Capital contable y el Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos, normatividad vigente emitida por del CINIF, en el caso de la determinación presuntiva de ingresos por depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no están registrados en contabilidad, se obtiene como resultado que los depósitos realizados a sus cuentas bancarias en el ejercicio 2012, por la cantidad de



\$3'251,504.98, deberían de estar registrados en su contabilidad, no como ingresos, si no como un pasivo o como una aportación de capital.

En primer lugar, se debe partir de que el contribuyente es una entidad económica, ya que cumple con lo establecido con este postulado básico, que indica que *la Entidad Económica es aquella unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, materiales y financieros (conjunto integrado de actividades económicas y recursos), conducidos y administrados por un único centro de control que toma decisiones encaminadas al cumplimiento de los fines específicos para los que fue creada; la personalidad de la entidad económica es independiente de la de sus accionistas, propietarios o patrocinadores*; pero cuando el contribuyente es una persona física, se debe de tomar en cuenta además que *la entidad persona física se asume como una unidad de negocios independiente de su propietario, con personalidad y capital contable propios, por lo que sólo deben incluirse en la información financiera, los activos, pasivos y el capital contable de todos los negocios que estén bajo el control de la persona física*; es por ello que como propietario (independiente a la entidad de persona física), el contribuyente llevó a cabo ventas de tres bienes inmuebles en efectivo, las cuales se realizaron en el ejercicio fiscal 2011. Es decir, el contribuyente, como entidad persona física, para esta situación de revisión, en el 2011 no realizó actividades; sino más bien, el contribuyente, como propietario, en ese mismo año, enajenó tres bienes inmuebles, lo cual se demuestra cuando exhibió las escrituras públicas que acreditan las operaciones señaladas, y documenta también el pago del Impuesto sobre la Renta respectivo.

Por lo tanto, los depósitos en efectivo que realizó el contribuyente, como entidad persona física, a sus cuentas bancarias, por la cantidad de \$3'251,504 .98, deberán considerarse como una aportación de capital o como un pasivo, del mismo contribuyente pero ahora como propietario. Lo anterior se podría considerar como aportaciones de capital, ya que el efectivo en mención *son recursos entregados por los propietarios a la entidad, los cuales representan aumentos de su inversión y, por lo tanto, incrementos del capital contribuido y, consecuentemente, del capital contable de la entidad*, y en este caso el contribuyente, como



propietario aportó dichos recursos para el contribuyente, como entidad persona física, siendo así para este último un incremento en su capital contribuido, y este capital *lo integran las aportaciones de los propietarios recibidas por la entidad y el monto de otros instrumentos financieros emitidos por la entidad que califican como capital*, ya que la entidad persona física recibió del propietario la cantidad en efectivo citada anteriormente.

Pero, para este mismo caso, se podría considerar como un pasivo los depósitos en efectivo que realizó el contribuyente, como entidad persona física, a sus cuentas bancarias, si es que fuera *una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad*; lo anterior depende de la intención que tenga el contribuyente, como propietario. En este supuesto, se deberá reconocer dicho pasivo a lo que indica la NIF relativa, *que en el caso de préstamos obtenidos en efectivo, el pasivo debe reconocerse por el importe recibido o utilizado*; el cual consta en los depósitos en efectivo de las cuentas bancarias aperturadas al nombre del contribuyente, como entidad persona física.

Si el contribuyente hubiera cumplido correctamente con las NIF, la Autoridad correspondiente no le hubiera determinado ingresos presuntos, por depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no están registrados en contabilidad; o como en este caso, en que la Autoridad si le determinó ingresos presuntos, el contribuyente cuando acudió a la PRODECON, y solicitó el PAC, hubiera desvirtuado contundentemente la citada presunción, debido a que es una controversia de fondo más no de forma.

6.3.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE INGRESOS POR DEPÓSITOS EN CUENTAS BANCARIAS DE TERCERAS PERSONAS RELACIONADAS CON EL CONTRIBUYENTE, Y ÉSTA NO LOS REGISTRE EN LA CONTABILIDAD.



6.3.1.- Presentación del Caso Real

La siguiente situación, es un caso real tramitado ante la delegación en Michoacán de la PRODECON. La autoridad revisora determinó a el contribuyente visitada, en el oficio de observaciones dentro del procedimiento de revisión de la documentación e información proporcionado por el contribuyente, ingresos acumulables determinados presuntamente por depósitos bancarios en cuentas bancarias de terceras personas, relacionadas con el contribuyente y no encontrarse registrados en la contabilidad del contribuyente que está obligado a llevar, respecto del ejercicio de revisión comprendido del 1º de enero de 2010 al 31 de diciembre de 2010, en cantidad de \$21'436,630.85.

El Contribuyente señala, al solicitar la Adopción del Acuerdo Conclusivo, que es incorrecto que se pretenda acumular al Tercero, los depósitos realizados por él en la cuenta bancaria del Tercero, ya que los mismos tienen su origen en el mandato que se le otorga a ese Tercero, para realizar las compras con el proveedor por cuenta del Contribuyente y con recurso de este, es decir, la actividad descrita y ejecutada por el Tercero, la realiza por cuenta propia, pero a nombre del Contribuyente, motivo por el cual es que se depositaron las cantidades de dinero en efectivo, en la cuenta bancaria del Tercero en mención.

En ese sentido, la Autoridad Revisora señaló, lo contrario a lo que argumenta el contribuyente, en la contestación de la solicitud de Acuerdo Conclusivo, porque esos ingresos no se estaban acumulando al Tercero, sino que se consideran ingresos presuntos del Contribuyente, precisamente por el contrato a que él mismo hace mención, toda vez que el contrato señala dentro de la *Cláusula Primera inciso a)*, *cobrar por cuenta del mandante (en este caso el Contribuyente) a los clientes de éste, ya sea mediante cobro de cheques, traspasos electrónicos o de dinero en efectivo, como producto de su operación*; lo cual confirma que efectivamente es el Contribuyente quien realizó depósitos en la cuenta bancaria del Tercero, mismos estados de cuenta que fueron exhibidos y puestos a disposición de la autoridad por el contribuyente, situándose la conducta del contribuyente en lo dispuesto por el artículo 59 fracción IV del Código Fiscal de la Federación Vigente en el 2010, que señala que *para que la comprobación de los ingresos por los que se deban pagar contribuciones*

las autoridades fiscales presumirán salvo prueba en contrario, que son ingresos de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de terceros cuando depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad; en virtud de lo anterior, se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales, los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, en los caso en que procesa conforme a la Ley, cuando en el ejercicio de que se trate el contribuyente perciba preponderantemente ingresos que correspondan a actividades empresarias; en ese sentido se consideran ingresos preponderantes por actividades empresariales cuando dichos ingresos representen en el ejercicio de que se trate o en el anterior, más del 50% de los ingresos acumulables del contribuyente, como es el caso del Contribuyente.

Por lo que concluyendo, al haber realizado depósitos en efectivo en la cuenta bancaria de un Tercero relacionado con el Contribuyente, empero los mismos no se encontraban registrados en su contabilidad, fue la Autoridad Revisora quién determinó como ingresos presuntos la cantidad de \$21'436,630.85.

6.3.2.- NIF aplicables al caso real

Las siguientes disposiciones de las NIF, son aplicables a este caso:

1.- Postulado Básico de Sustancia Económica:

La sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad.
(Párrafo 8, NIF A-2: Postulados básicos).

2.- Definición de pasivo:

Un pasivo es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de

beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad. **(Párrafo 19, NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros).**

3.- Reconocimientos de los pasivos:

Todos los pasivos de la entidad necesitan ser valuados y reconocidos en el Balance General. Para efecto de su reconocimiento, deben cumplir con las características de ser una obligación presente, donde la transferencia de activos o prestación de servicios sea virtualmente ineludible y surja como consecuencia de un evento pasado. **(Párrafo 35, Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos).**

4.- Reconocimiento de préstamos obtenidos en efectivo:

En el caso de préstamos obtenidos en efectivo, el pasivo debe reconocerse por el importe recibido o utilizado. **(Párrafo 36, Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos).**

5.- Extinción de pasivos:

Un deudor dejará de reconocer un pasivo sólo si éste ha sido extinguido. Se considera que un pasivo ha sido extinguido si reúne cualquiera de las siguientes condiciones: a) el deudor paga al acreedor y es liberado de su obligación con respecto a la deuda. El pago puede consistir en la entrega de efectivo, de otros activos financieros, de bienes, servicios o la adquisición de obligaciones en circulación emitidas por la misma entidad, sin importar si dichas obligaciones se cancelan posteriormente o se retienen en tesorería; y b) se libera legalmente a la entidad de ser el deudor principal, ya sea por medios judiciales o directamente por el acreedor. **(Párrafo 52, Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos).**

6.3.3.- Resultado por la aplicación de NIF



Al aplicar correctamente la *NIF A-2: Postulados básicos*, la *NIF A-5: Elementos básicos de los estados financieros*, y el *Boletín C-9: Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos*, normatividad vigente emitida por el CINIF, en el caso de la determinación presuntiva de ingresos por depósitos en cuentas bancarias de terceras personas relacionadas con el contribuyente, y ésta no los registre en la contabilidad, se obtiene como resultado que los depósitos realizados por el contribuyente en la cuenta bancaria del tercero por la cantidad de \$21'436,630.85, es el pago de un pasivo, con base al postulado básico de sustancia económica, el cual establece que *la sustancia económica debe prevalecer en la delimitación y operación del sistema de información contable, así como en el reconocimiento contable de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a una entidad*, es decir, que se le debe de dar prioridad al fondo o sustancia económica sobre la forma legal, por ello esta transacción, entre el tercero y el contribuyente, es la liquidación de un pasivo, que previamente el contribuyente adquirió.

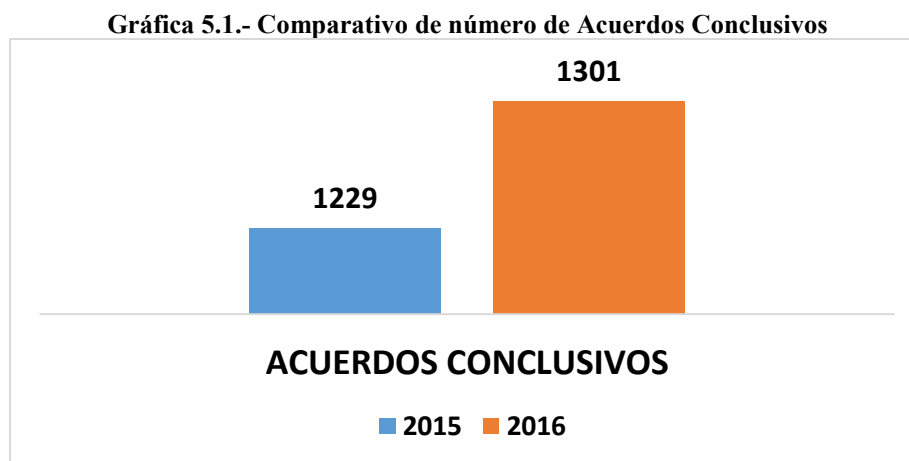
De acuerdo con la definición de pasivo, que *es una obligación presente de la entidad, virtualmente ineludible, identificada, cuantificada en términos monetarios y que representa una disminución futura de beneficios económicos, derivada de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad*, el contribuyente contrae un pasivo con el tercero, porque éste es quién ejecuta las compras con el proveedor por cuenta propia, y al momento en el que el tercero realiza cada una de dichas operaciones, el contribuyente se encuentra obligado a realizar depósitos en efectivo en la cuenta bancaria del tercero en mención, por el importe correspondiente. Por lo tanto, es preciso que *todos los pasivos de la entidad necesitan ser valuados y reconocidos en el Balance General*, situación que debería de realizar el contribuyente por cada una de las compras realizadas por el tercero, cuyo valor se debería reconocer por el importe utilizado en cada transacción, como lo establece las NIF, que *en el caso de préstamos obtenidos en efectivo, el pasivo debe reconocerse por el importe recibido o utilizado*. Por último, el contribuyente deberá dejar de reconocer cada uno de estos pasivos, cuando realice los depósitos en la cuenta bancaria del tercero, ya que hasta ese momento se considera que un pasivo ha sido extinguido debido a

que cumple con la condición de que *el deudor está pagando al acreedor y es liberado de su obligación con respecto a la deuda*.

Si el contribuyente hubiera cumplido correctamente con las NIF, la Autoridad correspondiente no le hubiera determinado ingresos presuntos, debido a depósitos en cuentas bancarias de terceras personas relacionadas con el contribuyente, y ésta no los registre en la contabilidad; o como en este caso, en que la Autoridad si le determinó ingresos presuntos, el contribuyente cuando acudió a la PRODECON, y solicitó el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, hubiera desvirtuado contundentemente la citada presunción, debido a que es una controversia de fondo más no de forma.

6.4.- AUMENTO DE LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA, POR LA ACEPTACIÓN POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCALIZADORA, DE LA SOLICITUD DE ACUERDO CONCLUSIVO ANTE LA PRODECON.

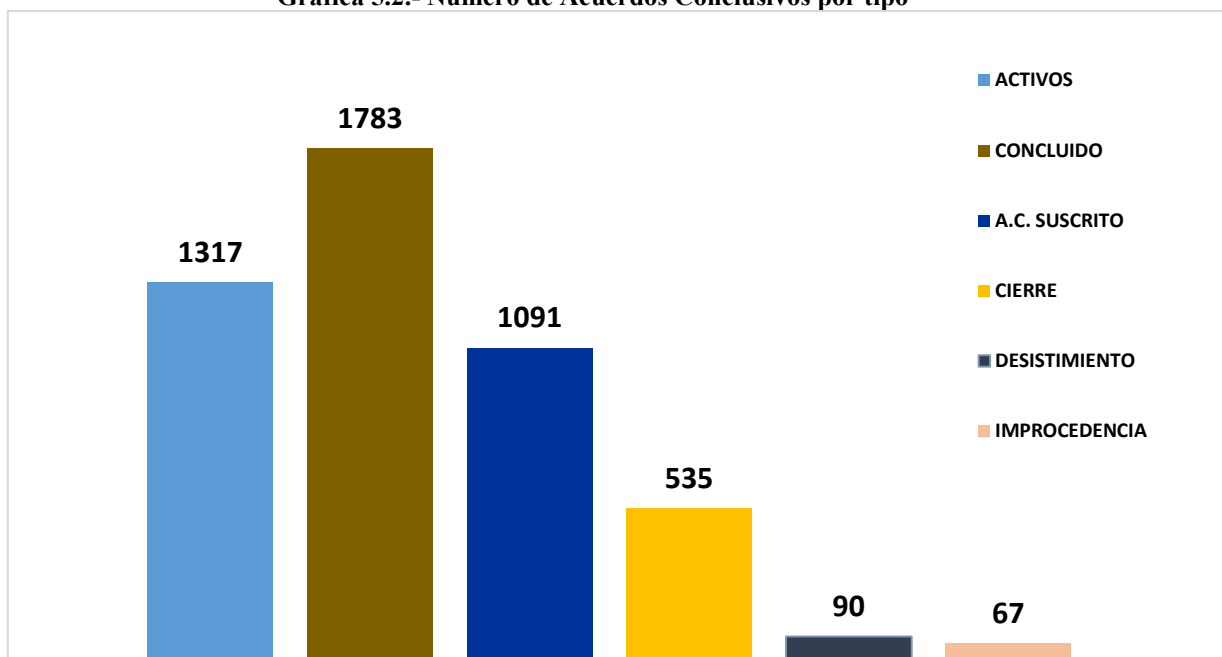
En 2016 se ha registrado un incremento del 5.85% respecto de los asuntos radicados en las Delegaciones en 2015. Asimismo, las Delegaciones que reflejan mayor gestión en dicho trámite son Puebla, Veracruz, Estado de México y Jalisco, mismas que representan el 30.51% del total de asuntos radicados en el 2016.



Fuente: Diagnostico Delegacional 2016. Acuerdos Conclusivos. PRODECON (2016)

En el área de Acuerdos Conclusivos se advierte una gestión de 9 asuntos por día, asimismo es de señalar que se cuenta con un total de 3,100 expedientes radicados en las delegaciones de los cuales se han concluido 1,783, ahora bien se han suscrito 1091 acuerdos, lo que se refleja en una eficacia del 61.18%, asimismo es de puntualizar que de los 1317 expedientes activos 269 cuentan con más de 12 meses en trámite, es decir, el 20.43%, finalmente se presenta el trámite de los asuntos radicados.

Gráfica 5.2.- Número de Acuerdos Conclusivos por tipo



Fuente: Diagnostico Delegacional 2016. Acuerdos Conclusivos. PRODECON (2016)

Ahora bien por lo que respecta a la Delegación Michoacán de PRODECON, del total de 52 asuntos radicados en dicha Delegación, 9 de ellos, han optado por regularizar su situación fiscal, es decir, del 100% de los procedimientos de Acuerdos Conclusivos en el 17.30% de los caso, el Contribuyente que acude a la PRODECON, a solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, lo hace con el único fin de regularizar su situación fiscal, o como se conoce comúnmente autocorregirse. Lo que se traduce, en un beneficio para ambas partes que intervienen en el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, Contribuyente y Autoridad Revisora, ya que por el lado de la o el Contribuyente sana su situación fiscal ante los ojos del fisco, reduce significativamente los costos que le correspondería erogar al atender en su

totalidad una visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión electrónica, así como la respectiva impugnación que recayera a las mencionada facultades fiscalizadora, la condonación de las multas en un porcentaje del 100% al ser la primera vez que se suscribe el Acuerdo Conclusivo, y en *lato sensu* la seguridad jurídica con la que gozaría por la conclusión anticipada de los actos de molestia de la autoridad.

Asimismo, del lado de la Autoridad Revisora, los beneficios que acaecen a la aceptación de la solicitud de acuerdo conclusivo ante la PRODECON, en cualquier etapa del procedimiento de fiscalización, en particular a partir de que se dé inicio a dicho procedimiento y sin que medie documento tangible donde se adviertan los hechos u omisiones dentro del proceso de fiscalización, sería la seguridad jurídica que le otorgaría la recuperación de las contribuciones adeudadas por el o la Contribuyente, de manera inmediata y mediata, así como se reduciría la afectación al arca pública, derivado de la dotación de recursos a los funcionarios públicos que realizan las auditorias a los contribuyentes, y que se dilatan en el transcurso del tiempo.

Así, por lo que respecta en nuestro universo del estudio, los acuerdos radicados en la Delegación Michoacán de PRODECON, las contribuciones recuperadas por la Autoridad Revisora, así como el monto de las multas condonadas, referente a los 9 procedimientos de Acuerdo Conclusivos que se hizo mención en párrafos precedentes, son del tenor siguiente:

Tabla 5.1.- Contribuciones recuperadas por la Autoridad Revisora.

Impuesto sobre la Renta	Impuesto Empresarial a Tasa Única	Impuesto al Valor Agregado	Total Recuperado por la Autoridad Revisora
\$4,475,356.67	\$155,513.99	\$1,720,794.94	\$6,351,665.60

Fuente: Elaboración Propia

Tabla 5.2.- Importe total de las multas condonadas.

Importe de las multas condonadas al Contribuyente
1,897,238.79

Fuente: Elaboración Propia



Los datos del cuadro anterior, corresponden a las contribuciones en su importe histórico más recargos y actualizaciones respectivas, y por lo que toca a las multas, vienen inmersas de fondo y forma.

Por lo tanto, del universo de los procedimientos de Acuerdos Conclusivos radicados en la Delegación Michoacán de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, poco menos de una quinta parte, opta por la regularización de su situación fiscal, lo que con lleva a pensar que la propuesta del Ejecutivo, que se encuentra en la exposición de motivos del Decreto, trae implícita la naturaleza de los Acuerdos Conclusivos, como vehículo para la regularización de la situación fiscal.

CONCLUSIONES

Después de haber realizado la presente investigación se concluye que el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo no es una instancia ni un medio de defensa, sino un medio alternativo de solución de controversias, el cual es considerado el primer Medio Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal, instaurado en el Sistema Jurídico Mexicano, el cual tiene como antecedente directo del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, se tiene en el Procedimiento de Queja, que también se tramita ante PRODECON.

Asimismo, la flexibilidad del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo está dada por la propia naturaleza de éste, consistente en concertar un acuerdo o convenio entre las partes, por lo que la norma suprema de dicho procedimiento no es otra que lograr la adopción consensuada de dicho acuerdo, controversia que se presenta entre el interés público representado por el fisco federal y el interés específico del gobernado en su calidad de contribuyente, siendo que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente únicamente interviene como tercero, intermediario, mediador, facilitador, dentro del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo. Siendo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una institución de garantías primarias, ya que por sí misma no fuerza a las autoridades a obrar en uno u otro sentido pues sólo emite recomendaciones no vinculatorias que carecen de fuerza legal-coactiva para que se cumplan.

En esa lid, el Procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo es de carácter esencialmente flexible, regido además por los principios de celeridad e inmediatez, por lo cual, el mismo carece de mayores formalismos y que presupone la buena fe y la voluntad auténtica de las partes, autoridad revisora y contribuyente, para buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo surgido dentro del procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, la importancia de las Normas de Información Financiera radica en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable, sirviendo como marco regulador para la emisión de los



estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros. Habida cuenta lo anterior, el establecimiento de una normatividad contable a cargo de un organismo especializado es de reciente creación y establecimiento. En ese orden de ideas, la estructura de la normatividad contable esta sistemáticamente ordenada de modo que pueda ser más fácil su estudio y entendimiento; y que dicho estudio de la citada normatividad, ya no solo compete a los *contadores*, sino que también se han interesado desde el sector educativo, hasta agrupaciones de distintos ramos.

Por lo tanto, se comprueba la hipótesis del Capítulo I, que la correcta aplicación de las Normas de Información Financiera por parte de los contribuyentes, aumentará la resolución de controversias por la determinación presuntiva de ingresos, a través de los Acuerdos Conclusivos de la PRODECON.



BIBLIOGRAFÍA

- ANDRADE Morales, Yurisha. (2011). *La Justicia Alternativa En México. Una visión a través de los derechos humanos*. México: Universidad Latina de América.
- AO, Adjudicator's Office. (2016). *Website Oficial del Adjudicator's Office del Reino Unido*. Consultado el 12 de enero de 2016, <http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk/>.
- ARMENDÁRIZ Flores, María Isabel. (2014). Medios alternativos de solución de controversias. *Conexión de Derecho y Ciencias Sociales*, 1 (1), 12-19.
- BERNAL Torres, Cesar Augusto. (2010). *Metodología de la Investigación: Administración, Economía, Humanidades y Ciencias Sociales*. Colombia: Pearson Educación.
- BOTELLA García-Lastra, Carmen. (1996). *La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos*. En Elorriaga Pisarik, G. (Coord.). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. España: I.E.F.-Marcial Pons.
- CFF, Código Fiscal de la Federación. (2016). *Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión*. Al 12 de enero de 2016; México.
- CHAIRES Zaragoza, Jorge. (2011). *Los medios alternativos de solución de controversias ¿Una alternativa?* México: Ponencia presentada en el Congreso REDIPAL (Virtual IV) de la Red de Investigadores Parlamentarios en Línea; de la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión.
- CHÁVEZ, Berenice. (2016). *Determinación presuntiva de ingresos*. Disponible en: <http://www.idconline.com.mx/fiscal/2016/08/03/determinacin-presuntiva-de-ingresos-1>. Consultado el: 28 de enero de 2017. México: IDOnline.
- CIENFUEGOS Salgado, David; y Macías Vázquez, María Carmen (coordinadores). (2006). *Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano*. México: Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- CINIF, Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2017). *Normas de Información Financiera (NIF)*. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).
- CINIF, Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera. (2016). *Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera*. Disponible en: <http://www.cinif.org.mx/>. Consultado el: 10 de noviembre de 2016. México.



- CUADRA Ramírez, José Guillermo. (2010). *Medios Alternativos de Resolución de Conflictos como Solución Complementaria de Administración de Justicia*. México: Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).
- CONTRERAS López, César Iván. (2011). *Las Normas de Información Financiera (antes Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados) como fuente del Derecho Fiscal*. México: Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA).
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto. (2003). *Principios de derecho tributario*. México: Noriega.
- DÍAZ, Luis Miguel. (2009). Medios alternativos de solución de controversias. *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, 2009 (IX), 707-740.
- DOF, Diario Oficial de la Federación. (2008). *Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al 18 de junio de 2008*. México: Secretaría de Gobernación.
- ELORRIAGA Pisarik, Gabriel, (coordinador). (1996). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. España: I.E.F.-Marcial Pons.
- ESTAVILLO Castro, Fernando. (1996). Medios alternativos de solución de controversia. *Jurídica. Anuario del Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana*, 1996 (26), 373-406.
- FTO, Federal Tax Ombudsman's. (2016). *Website Oficial del Federal Tax Ombudsman's de Pakistán*. Consultado el 12 de enero de 2016, <http://fto.gov.pk/>.
- GARCÍA Montufar, Juan. (2008). *Los Medios Alternativos de Solución de Conflictos*. Disponible en: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/derysoc/2008/08/18/los-medios-alternativos-de-solucion-de-conflictos/>. Consultado el: 25 de enero de 2016. Perú: Revista Derecho & Sociedad.
- GERTZ Manero, Federico. (2011). *Derecho Contable Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
- GÓMEZ Robles, Paulina. (2015). Acuerdos conclusivos ya suman 2,500: PRODECON. *Diario el Economista*, nota periodística del 13 de noviembre de 2015.
- GORJÓN Gómez, Francisco Javier. (2013). *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos: Convenciones internacionales y leyes modelo, Leyes y reglamentos nacionales*. México: Oxford University Press.
- HERNÁNDEZ Ortiz, Noé; y García Montiel, Laura Gabriela. (2014). Procedimiento para llegar a un acuerdo conclusivo con autoridades fiscales. *Prontuario de Actualización Fiscal*, 2014 (589), 62-64.



- HERNÁNDEZ Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, Pilar. (2014). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw Hill.
- IMCP, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2016). *Instituto Mexicano de Contadores Públicos*. Disponible en: <http://www.imcp.org.mx/>. Consultado el: 12 de noviembre de 2016. México.
- IMCP, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2014). *Boletín Conferencia de Prensa Enero 2014*. México: IMCP.
- JIMÉNEZ Morales, Arturo. (2014). *Acuerdos Conclusivos en Materia Fiscal*. México: Tax Editores Unidos.
- JONE, Melinda; y Maples, Andrew J. (2012). Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures. *Australian Tax Forum*, 2012 (27), 525-270.
- LLACA, Manuel. (2016). *Acuerdos conclusivos sobre controversias fiscales*. Disponible en: <https://home.kpmg.com/mx/es/home/tendencias/kpmg-financiero-bloomberg/2016/12/acuerdos-conclusivos-sobre-controversias-fiscales.html>. Consultado el: 23 de enero de 2017. México: KPMG Cárdenas Dosal, S.C.
- MAEDER Vega, Anny Renate. (2015). *Acuerdos Conclusivos en Materia Fiscal*. Tesis de Licenciatura en Derecho no publicada, Universidad Iberoamericana Puebla, México.
- MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta. (2007). Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias. *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, 2008 (11), 169-202.
- MATUTE Morales, Claudia. (2002). El desarrollo de los métodos alternativos de solución de controversias en América latina. *Revista Anuario del Instituto de Derecho Comparado*, 2002 (25), 80-91.
- MMEF, Le Médiateur des Ministères Économiques et Financiers. (2016). *Website Oficial del Le Médiateur des ministères économiques et financiers de Francia*. Consultado el 12 de enero de 2016, <http://www.economie.gouv.fr/mediateur/accueil-mediateur>.
- OEA, Organización de los Estados Americanos. (2002). *Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos en los Sistemas de Justicia de los Países Americanos*. Trinidad y Tobago: OEA.
- OROZCO-Felgueres Loya, Carlos. (2011). *Análisis Fiscal y Jurídico de las Normas de Información Financiera*. México: Editorial Dofiscal.



- PERALTA Quintanilla, Tomas Rolando. (2009). *La Mediación Comunitaria como Medio Alternativo de Solución de Conflictos en la Legislación Ecuatoriana*. Tesis de Doctorado en Jurisprudencia no publicada, Escuela de Ciencias Jurídicas – Universidad Técnica Particular de Loja, Ecuador.
- PLÁCIDO Hernández, Mirella. (2014). Trascendencia de los Acuerdos Conclusivos. *Puntos Finos*, XCIV (235), 65-70.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2013). *Naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como Ombudsman (El papel de los Defensores no jurisdiccionales de derechos)*. Número XI de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014). *Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales*. Número XIV de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014a). *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2014b). *Manual del Docente para la Asignatura Los Derechos de los Contribuyentes y su Defensa*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017). *Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en Recurso de Revocación*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017a). *Criterios Normativos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017b). *Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017c). *Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente*. México: PRODECON.
- PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017d). *Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la*



Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes. México: PRODECON.

PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2017e). *Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de la Subprocuraduría General*. México: PRODECON.

PUGA Vértiz, Pablo. (2015). *Incompatibilidad de la determinación presuntiva de los ingresos y la utilidad fiscal con la facultad de presumir como ingresos los depósitos bancarios no registrados en contabilidad*. Fiscoactualidades del IMCP, 2015 (10), 1-14.

RODRÍGUEZ Márquez, José A. (2000). Los métodos alternativos de resolución de controversias. *Anales de Jurisprudencia*, 247 (11), 321-374.

SAINZ Orantes, Manuel. (2014). *Acuerdos Conclusivos en Materia Tributaria*. Fiscoactualidades del IMCP, 2014 (2), 1-9.

SÁNCHEZ Pérez, Crisanny Josefina. (2011). *Promover los Medios Alternativos de Resolución de Conflictos para dirimir las Controversias que surgen en la Comunidad a través de los Jueces Comunales*. Tesis de Especialización en Gestión Judicial no publicada, Universidad Bolivariana de Venezuela, Venezuela.

TORRES Manrique, Fernando Jesús. (2004). *Medios Alternativos de Resolución de Conflictos*. Perú: Independiente.

URIBE Guerrero, Edson. (2015). *Acuerdos Conclusivos: Teoría y práctica del primer medio alternativo de solución de conflictos en auditorías fiscales*. México: Dofiscal Editores.

VADO Grajales, Luis Octavio. (2006). *Medios Alternativos de Resolución de Conflictos*. En Cienfuegos Salgado, D. (Coord.). *Estudios en homenaje a Marcia Muñoz de Alba Medrano*. México: Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).

VÁSQUEZ Ramírez, Wilson. (2004). *Manual de Medios Alternativos de Resolución de Conflictos*. Perú: Independiente.