



Reforma Hacendaria 2014: ¿Son favorables los acuerdos conclusivos al contribuyente?

66

Con la finalidad de conocer qué tan beneficiosa y efectiva puede resultar realmente esta figura jurídica, en el presente artículo abordaremos su estudio y análisis, para conocer sus alcances, así como sus posibles ventajas o desventajas



C.P. y Lic. Christian R.
Natera, Socio Director



Lic. Alec Aranda, Asociado



Lic. Pamela López-
Segura, Autora

INTRODUCCIÓN

El pasado 8 de septiembre, el Ejecutivo Federal entregó al Congreso de la Unión un paquete de iniciativas fiscales que en su conjunto se conocen como Reforma Hacendaria para 2014.

Dentro de los múltiples cambios incluidos en la Reforma Hacendaria, los cuales comprenden la derogación, adición y modificación de diversas leyes fiscales, nos llama la atención la propuesta de adición de un Capítulo II dentro del Título III del Código Fiscal de la Federación (CFF), para regular la figura de los “acuerdos conclusivos”.

De conformidad con la exposición de motivos de la iniciativa en comento, dicha propuesta supone servir como un medio alternativo de regularización en favor de los contribuyentes durante el ejercicio de las facultades de comprobación,¹ otorgándoles la posibilidad de iniciar un procedimiento ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), cuando no se encuentren conformes con los hechos u omisiones observados por la autoridad fiscal, los cuales pudieran entrañar el incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Como puede apreciarse, se trata de una figura novedosa que podría permitir un mayor acercamiento con la autoridad fiscal dentro de los procedimientos de auditoría, a través de la participación institucional de la PRODECON, pues se pretende que intervenga como facilitadora y testigo, y de esta manera constate la legalidad del procedimiento y su transparencia.

Sin embargo, con la finalidad de conocer qué tan beneficiosa y efectiva puede resultar realmente esta figura, en el presente trabajo abordaremos su estudio y análisis, para conocer sus alcances, así como sus posibles ventajas o desventajas.

DISPOSICIONES GENERALES

¿En qué consiste el procedimiento y en qué casos puede el contribuyente auditado recurrir a los acuerdos conclusivos?

De acuerdo con la mencionada iniciativa de reforma al CFF, los contribuyentes tendrán a su favor la opción de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo cuando se reúnan los siguientes supuestos y condiciones:

1. Sean objeto de facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de dicho ordenamiento, es decir:

- a) Revisión de gabinete.
- b) Visita domiciliaria.
- c) Revisión electrónica.²

2. No se encuentren conformes con uno o varios de los hechos u omisiones observados por la autoridad fiscal, los cuales pudieran entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan al levantarse la última acta parcial, el acta final, el oficio de observaciones o la resolución provisional o bien, desde el inicio de las facultades de comprobación, y hasta antes de que se notifique la resolución liquidatoria que determine el crédito fiscal a cargo del contribuyente, siempre y cuando la autoridad fiscal ya haya efectuado una calificación de hechos u omisiones.

Como puede observarse, la oportunidad para solicitar la celebración de los acuerdos conclusivos tiene lugar **antes** de que se dé por concluido el procedimiento de fiscalización correspondiente, pudiendo incluso el contribuyente acudir a dicha figura hasta en tanto no le sea notificada la resolución liquidatoria.

¹ Iniciativa del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación

Fuente: <http://www.diputados.gob.mx/PEF2014/>

Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, con proyecto de decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación. *Gaceta Parlamentaria* número 3885-III. Palacio Legislativo de San Lázaro, martes 15 de octubre de 2013. Año XVI. Cámara de Diputados. LXII Legislatura

² Otra adición que se propone a través de la reforma al CFF como parte del ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades fiscales, se trata de las revisiones electrónicas, que se encontrarán reguladas en la fracción IX del artículo 42 y el artículo 53-B de dicho ordenamiento, buscando ser un procedimiento más ágil y sencillo



Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.⁵

Una vez acusada de recibido la respuesta emitida por parte de la autoridad fiscal, la PRODECON contará con un plazo de 20 días a efecto de concluir el procedimiento, pudiendo convocar a mesas de trabajo para mejor proveer la adopción del acuerdo conclusivo, contra el cual no procederá medio de defensa alguno.

Cabe mencionar que también se establece que los contribuyentes que hayan suscrito un acuerdo conclusivo tendrán derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones se 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.⁶

Asimismo, se establece que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo, y deberán tomar en cuenta sus alcances para la emisión de la resolución que corresponda.⁷

LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO UN MEDIO ALTERNATIVO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

De conformidad con lo anterior, puede apreciarse que la figura del acuerdo conclusivo se plantea como un procedimiento alternativo de solución de controversias,⁸ toda vez que si bien no existe la

⁵ **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...

⁶ **17.** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del CFF, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el CFF, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

⁷ Artículo 69-G de la Iniciativa de Reforma al CFF

⁸ Tal y como lo ha reconocido la PRODECON, durante la presentación ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados

Fuente: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Presentaciones/Presentacion_CH_final_ves.pdf. Pág. 12

En ese sentido, la función del conciliador se limita a proponer posibles soluciones, siendo por tanto indispensable que conozca la controversia de que se trata, pero quedando en todo caso la solución sujeta a la mera voluntad de las partes.¹¹

Ahora bien, tanto en la mediación como en la conciliación estamos frente a la presencia de un tercero extraño a la controversia y a las partes; sin embargo, dicho tercero no se encarga de emitir una solución a la misma, lo que limita su intervención.

Por otra parte, existen procedimientos en los que la intervención del tercero adquiere mayor relevancia, pues no se limita a mediar entre las partes o a ofrecerles posibles soluciones, sino que se encarga de emitir la resolución que ponga fin a la controversia. En esta clase encontramos la figura del *ombudsman* y el arbitraje.

c) El *ombudsman*

En este medio alternativo de solución de controversias, el tercero ajeno asume el papel de *ombudsman*.

El *ombudsman* es una figura nacida en la Constitución Sueca de 1809, que se introduce como un representante o comisionado del Parlamento, teniendo por tarea velar por los derechos del pueblo, frente a los actos de las autoridades y funcionarios públicos que se estimen violatorios a la ley.¹²

Según apunta Osvaldo Alfredo Gozaíni, las características esenciales que reúnen los modelos del *ombudsman* adoptados por el mundo, desde su creación en 1809, son las siguientes:

a) Ser un funcionario autónomo, preferentemente sin vinculaciones con partidos políticos, e independiente de todo órgano de gestión o de gobierno;

b) Poseedor de la facultad de investigar, criticar y publicar sus resoluciones, aún sin tener la de revocar o anular los actos de las propias autoridades administrativas;

c) Actuación provocada por la instancia de particulares y entidades, o de oficio, en miras a resolver

*las conductas insidiosas del mal funcionario, o la defectuosa actividad de la administración.*¹³

Por tanto, el *ombudsman* se establece como una figura encargada de resolver conflictos mediante la investigación del caso a efecto de poder emitir un pronunciamiento. Sin embargo, esa resolución o pronunciamiento carecerá de obligatoriedad (fuerza vinculativa) para las partes, teniendo por tanto el carácter de mera recomendación, por lo que su eficacia dependerá en gran medida de la disposición de las autoridades para acatarlas.¹⁴

d) El arbitraje

Por otra parte, en el arbitraje, el tercero ajeno a la controversia, al que se denomina árbitro, no sólo decide la controversia, sino que además la resolución que emita tendrá carácter vinculativo para las partes.

Una de las características más importantes de los procedimientos arbitrales es la existencia de un acuerdo previo entre las partes de someterse al arbitraje para resolver la controversia, al cual se le conoce con el nombre de Acuerdo Arbitral.

Ese acuerdo puede revestir la forma de una cláusula compromisoria estipulada en un contrato celebrado por las partes, mediante el cual se someten al arbitraje para la solución de futuras controversias; o bien, puede revestir la forma de un compromiso arbitral, en el cual las partes convienen acudir ante un árbitro para la solución de una controversia presente.¹⁵

Ahora bien, no obstante la obligatoriedad de sus resoluciones, los árbitros carecen de “fuerza ejecutiva” para imponer coactivamente sus resoluciones, las cuales se conocen con el nombre de laudos, por lo que deben acudir a las autoridades jurisdiccionales para ello.

Lo anterior es así, dado que el fundamento de la obligatoriedad del laudo reside en el acuerdo previo de las partes de someter la solución del conflicto a la voluntad de un particular, que fungirá como árbitro,

¹¹ Ovalle Favela, José. *Op. cit.* Pág. 24

¹² Ovalle Favela, José. *Op. cit.* Pág. 25

¹³ Gozaíni, Osvaldo Alfredo. *Formas alternativas para la resolución de conflictos*. Ediciones Depalma. Segunda edición, Buenos Aires, Argentina, 1995. Pág. 269

¹⁴ Ovalle Favela, José. *Op. cit.* Pág. 26

¹⁵ Ovalle Favela. *Op. cit.* Pág. 27

...es claro que la PRODECON cuenta con las facultades que corresponden a un mediador: propiciar la comunicación entre las partes y la negociación, a fin de que ellas lleguen a un acuerdo que resuelva el conflicto.

y en la autorización de la ley para que las partes puedan acudir a esa figura.¹⁶

Aun cuando nos referimos al arbitraje privado, tal y como apunta José Ovalle Favela, puede ocurrir que se encomiende a un órgano del Estado la función de actuar como árbitro para resolver determinado tipo de litigios. Sin embargo, aún en dicho caso, los órganos del Estado sólo podrán actuar como árbitros cuando las partes estén de acuerdo en someter sus conflictos al arbitraje.¹⁷

PAPEL DE LA PRODECON

Una vez mencionadas las principales características de los medios alternativos de solución de controversias, cabe preguntarnos: ¿a cuál de ellos corresponden los acuerdos conclusivos?, incluso podríamos plantear la interrogante a partir del papel de la PRODECON.

La regulación propuesta nos parece poco clara al respecto. Como punto de partida, es claro que la PRODECON cuenta con las facultades que corresponden a un mediador: propiciar la comunicación entre las partes y la negociación, a fin de que ellas lleguen a un acuerdo que resuelva el conflicto.

Sin embargo, cuando el artículo 69-E faculta a la PRODECON a convocar a mesas de trabajo,

promoviendo en todo momento la adopción de un acuerdo, no queda claro si la está facultando también a proponer posibles soluciones, con lo que su papel podría ser el de un conciliador.

Desde luego, la calidad de la PRODECON como *ombudsman* de los contribuyentes nos lleva también a pensar en tal figura; aunque ello obedece más a la naturaleza de la PRODECON que a la regulación propuesta para el acuerdo conclusivo.

En cualquier caso, nos parece claro que la PRODECON no podría ser considerada como un árbitro, pues no está facultada para resolver el conflicto, ni tampoco puede obligar a las partes a adoptar un acuerdo. Esto se desprende claramente de la regulación propuesta, especialmente de acuerdo a lo previsto en el artículo 69-D de la propuesta referida, mismo que establece textualmente lo siguiente:

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.

De conformidad con el texto del artículo anterior, pueden derivarse las siguientes posibilidades de actuación por parte de la autoridad fiscal al recibir la notificación de la solicitud del acuerdo conclusivo interpuesto por el contribuyente:

¹⁶ Ovalle Favela, José. *Op. cit.* Pág. 28

¹⁷ Ovalle Favela, José. *Op. cit.* Pág. 29

1. Que se adhiera a los términos del acuerdo conclusivo formulado por el contribuyente al presentar la solicitud correspondiente.

2. Que no acepte los términos en que el contribuyente pretende que se emita el acuerdo conclusivo, debiendo fundar y motivar su decisión; o bien

3. Que manifieste los términos en que aceptaría celebrar un acuerdo con el contribuyente, en una especie de contrapropuesta.

Por eso, consideramos que la PRODECON tendría una actuación más de tipo conciliadora o mediadora, dado que las partes pueden fijar los términos en que desean llegar a un acuerdo, o bien, negarse a suscribirlo en caso de no llegar a un arreglo.

CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Por otra parte, surge la interrogante en cuanto al momento en que debe considerarse que concluye el procedimiento de fiscalización; es decir, ¿el acuerdo conclusivo resolverá en definitiva la situación fiscal del contribuyente, ya sea aclarándola o permitiéndole regularizarse o bien, una vez emitido, la autoridad fiscal deberá continuar la auditoría sobre la base incontrovertible de los hechos u omisiones que se hayan establecido en el acuerdo respectivo?

Al respecto, la PRODECON se ha manifestado en el sentido de que a través de los acuerdos conclusivos los contribuyentes podrán dar por terminadas anticipadamente las prolongadas auditorías, aclarando en definitiva su situación fiscal, o corrigiéndose mediante la obtención de la condonación de hasta el 100% de las multas.¹⁸

A la luz de algunas disposiciones que regulan la figura en la propuesta de reforma al CFF, consideramos que la adopción del acuerdo conclusivo no concluye la auditoría, sino que una vez adoptado aquél, el ejercicio de facultades de comprobación continúa, y debería concluirse por la autoridad conforme a la ley, desde luego, tomando en cuenta los términos pactados en el acuerdo conclusivo.

Lo anterior, de conformidad con el artículo 69-F, en el que se establece que durante el desarrollo del

procedimiento de los acuerdos conclusivos se suspenderán los plazos para la conclusión de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, y el artículo 69-G, en la parte que menciona que las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda.

Los acuerdos conclusivos ayudarán a determinar con plena certeza las observaciones respecto de las que se hayan celebrado, pero no debe perderse de vista que la autoridad estará facultada para formular otras observaciones dentro del procedimiento de fiscalización, y resolver en consecuencia. Por ello, habrá que analizar cuidadosamente el alcance de lo que abarque el acuerdo conclusivo.

CARÁCTER INIMPUGNABLE

Lo pactado por las partes en un acuerdo conclusivo es inatacable, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos, caso en el cual la autoridad fiscal podrá promover el juicio de lesividad, establecido en el artículo 36, primer párrafo del CFF.

Al considerar que las autoridades fiscales serán las encargadas de concluir la auditoría, que en todo caso sólo se vio suspendida por la emisión del acuerdo conclusivo, podría por tanto existir una resolución liquidatoria al contribuyente.

Considerar que el procedimiento de fiscalización concluye de esta manera, conlleva nuevas interrogantes respecto a los alcances del artículo 69-H, a través del cual se establece que contra los acuerdos conclusivos no procederá medio de defensa alguno.

Lo anterior es así, toda vez que si el procedimiento del acuerdo conclusivo únicamente suspende las facultades de comprobación, y que posteriormente la autoridad fiscal se encontrará facultada para emitir una resolución basándose no solamente en los hechos resueltos en los acuerdos conclusivos, sino también en otros aspectos ajenos a los mismos, dicha situación nos permite considerar que se deja a salvo la posibilidad de impugnar los vicios propios de la resolución liquidatoria que, en su caso, se emita, como es el caso de la competencia o la indebida fundamentación.

¹⁸ Presentación ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. LXII Legislatura. Fuente: http://prodecon.gob.mx/Documentos/Presentaciones/Presentacion_CH_final_ves.pdf

En ese sentido, podríamos considerar que si bien los hechos u omisiones materia del acuerdo conclusivo serán incontrovertibles, las cuestiones meramente jurídicas de la resolución liquidatoria que se llegara a emitir o bien, las cuestiones jurídicas que no hayan sido materia del acuerdo, sí podrían ser objeto de impugnación posterior por parte del contribuyente.

Pensemos, por ejemplo, que a través del acuerdo conclusivo se determine que son ciertos los hechos observados por la autoridad fiscal con relación a determinado contribuyente, fijando en definitiva la certeza de los mismos. Derivado de lo anterior, al continuar la auditoría, la autoridad fiscal resuelve fincar determinados créditos fiscales a cargo del contribuyente, con base en hechos que no podrán ser controvertidos. Sin embargo, al emitir su resolución liquidatoria, la autoridad no funda debidamente su competencia. En este caso, podríamos considerar que el contribuyente se encontraría plenamente facultado para acudir a un medio de defensa como el recurso de revocación o el juicio de nulidad, y lograr incluso que dicha resolución sea dejada sin efectos.

VENTAJAS Y DESVENTAJAS

Si bien encontramos que la figura de los acuerdos conclusivos no está suficientemente regulada, representa una inclusión novedosa que también podría beneficiar a los contribuyentes, por lo que abordaremos sus posibles ventajas o desventajas.

1. Ventajas

Una de las ventajas que sin duda podría derivarse de los acuerdos conclusivos se trata de la celeridad en la conclusión de controversias frente a la autoridad fiscal, evitando así la necesidad de llegar a instancias jurisdiccionales.

Asimismo, de aprobarse dicha figura se podría lograr disminuir la carga de trabajo para las autoridades jurisdiccionales, representando, además, una mayor facilidad para el contribuyente inconforme,

acortando así los tiempos en la tramitación de los procedimientos jurisdiccionales.

Otra de las ventajas que se observan en esta figura jurídica, es el beneficio de la condonación al 100% de las multas determinadas al contribuyente, por la primera vez que se opte por este medio de solución.

De aprobarse así, representaría una gran oportunidad para el contribuyente que haya podido aclarar su situación fiscal a través del acuerdo conclusivo, permitiéndole la regularización de la misma.

2. Desventajas

Al fijarse como un medio inimpugnable respecto a los hechos u omisiones materia del mismo, puede representar un peligro que en una sola ocasión se fije la situación fiscal del contribuyente.

Por otra parte, es cuestionable la rapidez con la cual se podrá implementar el procedimiento, pues cabe preguntarnos si la PRODECON cuenta actualmente con los recursos humanos y materiales suficientes para resolver estos acuerdos conclusivos, los cuales pudieran volverse muy comunes, desbordando sus capacidades.

En adición a lo anterior, nos preocupa el plazo establecido para la conclusión del procedimiento cuando se realicen las mesas de trabajo entre los particulares y las autoridades fiscales, pues los 20 días podrían resultar insuficientes.

CONCLUSIONES

Sin duda, los acuerdos conclusivos son una figura novedosa que puede ser de gran ayuda para los contribuyentes, permitiéndoles aclarar su situación fiscal hasta antes de la conclusión de la auditoría o bien, proceder a su regularización fiscal con el beneficio de la condonación apuntado.

Sin embargo, consideramos que aún faltan diversas cuestiones por ser aclaradas, las cuales resultarán necesarias para el buen funcionamiento de dicha figura en un futuro cercano, y de esta manera se pueda cumplir con los objetivos que se han trazado en la iniciativa de referencia. •