

Capítulo VII

Acuerdos Conclusivos

Objetivo: Conocer los Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria; ejemplos en la experiencia comparada de Defensores del contribuyente que fungen como mediadores; así como los Acuerdos Conclusivos y el procedimiento que se sigue ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

7.1 Introducción

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.

Lo anterior 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.

En este contexto 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.

Los Acuerdos Conclusivos se incorporan al Título III, Capítulo Segundo, Artículos 69-C al 69-H, del Código Fiscal de la Federación y su objeto son los hechos u omisiones (uno o varios) calificados por las autoridades revisoras, durante los procedimientos de comprobación (revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica) y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.

7.2 La Queja como antecedente de los Acuerdos Conclusivos

El antecedente directo de los Acuerdos Conclusivos se da en el procedimiento de Queja descrito en el Capítulo anterior.

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 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.

7.3 Medios alternativos de solución de controversias

La mayoría de los tratadistas coinciden en que los medios alternativos de resolución de conflictos, se pueden analizar desde dos ópticas: "En modo amplio, que comprenden las alternativas paralelas al sistema de administración de justicia que permite a los particulares resolver las controversias de manera privada; y en sentido restringido, se trata de aquellos mecanismos encaminados a solucionar controversias entre las partes, ya sea de manera directa entre ellas, o bien, a través del nombramiento de mediadores, conciliadores o árbitros que coadyuven en la solución alterna a los conflictos".²⁰⁴

En la mediación, las partes son guiadas para encontrar una solución, pero ellas presentan sus propias propuestas de negociación o acuerdo, en el entendido de que el mediador puede proponer fórmulas para la mejor solución de la controversia.

En la conciliación, se delimitan los puntos en conflicto y el conciliador propone el proyecto de solución asistiendo a las partes para que la acuerden. En todo caso la propuesta de solución proviene del conciliador.

Finalmente, el arbitraje pone fin a la controversia mediante un laudo arbitral. Sigue las líneas generales de la resolución de controversias tradicional, sustituyendo al juez por un tercero no jurisdiccional.

En los Acuerdos Conclusivos, **Prodecon** comparte las características tanto de un mediador como de un conciliador, pues si bien guía a las partes en la búsqueda de una solución consensuada que ponga fin a la auditoría o a la revisión fiscal, en su calidad

204) Dr. Cuervo Ramírez, José Guillermo, "Medios Alternativos de Resolución de Conflictos como Solución Complementaria de Administración de Justicia", http://www.scpj.gob.mx/Temporales/Libros/Boletines/Archivos/13-08ecvria_136.pdf.

de Organismo Autónomo especializado en materia tributaria, se encarga de elaborar el proyecto de Acuerdo Conclusivo que habrán de suscribir el contribuyente y la autoridad revisora.

7.4 El papel de **Prodecon**

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) en su calidad de organismo público con autonomía técnica, funcional y de gestión, es la Institución del Estado Mexicano encargada de promover, transparentar y facilitar el procedimiento de los Acuerdos Conclusivos, a efecto de encontrar una solución anticipada y consensuada a los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación, puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, contando incluso para ello, con la facultad de convocar a las partes a mesas de trabajo que tengan por objeto promover la emisión consensuada del Acuerdo Conclusivo.

Además, **Prodecon** interviene en todo momento para cuidar que el procedimiento se desarrolle de manera transparente y se preserve el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes; actuando como intermediaria entre autoridad y contribuyente, así como facilitadora y testigo para la adopción del Acuerdo Conclusivo.

Del mismo modo, **Prodecon** garantiza que con la suscripción del Acuerdo, los contribuyentes obtengan el beneficio económico de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

7.5 Naturaleza de los Acuerdos Conclusivos

Los Acuerdos Conclusivos son un verdadero medio alternativo para la solución de controversias, así como un vehículo para la autocorrección de la situación fiscal del contribuyente.

Como medio alternativo de solución de controversias, permiten al contribuyente y a la autoridad consensuar la forma en que habrán de calificarse los hechos consignados en el procedimiento de auditoría o revisión fiscal, incluso aquellos relacionados con conceptos jurídicos indeterminados y los cuales, según el Poder Judicial de la Federación, son aquellos que carecen de una definición concreta, como es el caso de los conceptos de precio justo, autonomía o publicidad, o bien, respecto de conceptos que aún y habiendo sido definidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de jurisprudencia, como es el caso de la estricta indispensabilidad, representa todo un reto de análisis y comprensión sobre el objeto social o actividad preponderante del contribuyente, para poder determinar si una determinada erogación es o no estrictamente indispensable.

Del mismo modo, los Acuerdos Conclusivos representan un espacio de interlocución en el cual el contribuyente y la autoridad pueden consensar sobre el tratamiento fiscal específico que habrá de darse a una erogación, es decir, si la misma debe calificarse como un gasto o como una inversión y, por tanto, sobre los efectos que el tratamiento respectivo habrá de tener en la esfera jurídico-tributaria del contribuyente.

7.6 La Calificación de hechos

La calificación de hechos está implícita en las facultades de comprobación. Se refiere a los hechos u omisiones que son conocidos por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación y que entrañan incumplimiento de las normas fiscales a cargo del contribuyente revisado.²⁰⁵

Para efectos de los Acuerdos Conclusivos, la calificación de hechos es ante todo un concepto pragmático. Es cualquier afirmación de la autoridad en las actas u oficios que emite en la auditoría o revisión, que pueda tener repercusión en materia fiscal puede ser materia del Acuerdo Conclusivo, aun sin que se precise precepto legal alguno.

Lo anterior implica que la procedencia del Acuerdo Conclusivo no depende de la cita formal y precisa por parte de la autoridad, sobre el artículo o precepto legal que ha incumplido el contribuyente auditado. Basta con que de las actas u oficios generados a lo largo del procedimiento de comprobación, se advierta la existencia de un enunciado en el cual la autoridad manifieste que el tratamiento dado por el contribuyente a un préstamo, depósito bancario, anticipo, reembolso o deducción ha sido observado por la autoridad fiscal como un posible incumplimiento a las obligaciones fiscales del contribuyente.

Cabe resaltar que el Acuerdo Conclusivo resulta terminal cuando el hecho u omisión sobre el que verse y sobre el cual las partes han alcanzado consenso.

7.7 Procedimiento para la adopción de un Acuerdo Conclusivo

7.7.1 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.²⁰⁶

205 Artículo 16, fracción IV y 17, fracción IV, Código Fiscal de la Federación.

206 Artículo 3 de los Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante el Procedimiento de Defensa del Contribuyente (en adelante *Lineamientos*).

7.7.2 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.²⁰⁷

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.²⁰⁸

7.7.3 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.²⁰⁹



²⁰⁷ Artículo 69-C, Código Fiscal de la Federación, y 2, fracción II, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²⁰⁸ Artículo 96, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²⁰⁹ Artículo 69-D) tercer párrafo, Código Fiscal de la Federación.

Si la autoridad acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo, **Prodecon**, en un plazo máximo de siete días, elaborará el proyecto de Acuerdo Conclusivo,²¹⁰ 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 varíen 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.²¹¹

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.

7.7.4 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.²¹²

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.²¹³

210 Artículo 103, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

211 Artículo 104, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

212 Artículo 69-E, segundo párrafo, Código Fiscal de la Federación.

213 Artículo 104, Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

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.

7.7.5 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), 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.

7.8 Casos Prácticos

Caso 1

Giro de la empresa: Comercio al por menor en almacenes y tiendas departamentales especializadas (venta de mochilas y bolsos).

Ejercicio revisado: 2009.

Monto del Asunto: depósitos bancarios en cantidad de \$13'875,933.83.

Calificación de hechos u omisiones: Ingresos por depósitos en cantidad de \$13'875,933.83, sin documentación comprobatoria que demuestre su origen.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que se reconozca que los \$13'875,933.83, corresponden a préstamos (\$2'555,000.00); aportaciones para futuros aumentos a capital (\$10'108,968.80) y reembolsos de gastos (\$1'211,965.03), lo cual se acredita con diversa información contable y documental.

Acuerdo alcanzado: La AR reconoció que de los \$13'875,933.83, la Contribuyente aclaró un importe de \$11'830,524.84, por lo que las partes convinieron en que los

\$2'045,408.99, se consideran ingresos acumulables y gravables del Contribuyente para efectos de ISR y IETU, y como valor de los actos o actividades para efectos del IVA.

Forma de extinción de la obligación: Disminución de pérdida declarada en el propio ejercicio revisado.

Caso 2

Giro de la empresa: Persona física (suspendida)

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2010

Monto del Asunto: \$6'809,954.00

Calificación de hechos u omisiones: La AR funda su determinación en declaraciones informativas presentadas por terceros que supuestamente realizaron actividades con el Contribuyente en el ejercicio revisado, en cantidad total de \$6'809,954.00.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que la AR reconozca que no obtuvo ingresos en el ejercicio revisado, pues no tuvo actividad comercial ni operaciones, al estar con el estatus de "suspendido" ante el RFC, lo cual incluso corroboró con estados de cuenta bancarios "en ceros".

Acuerdo alcanzado: La AR reconoció que el Contribuyente no realizó ninguna operación y que por tanto no obtuvo ingresos acumulables o gravables para efectos de ISR e IETU o que pudieran considerarse como valor de actos gravados para efectos del IVA.

Caso 3

Giro de la empresa: Persona moral

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2011

Monto del Asunto: \$1'771,720.00

Antecedentes: En el dictamen de estados financieros para efectos fiscales se señalaron diferencias de ISR e IVA no enterados en cantidad total de \$1'154,256.00 a cargo del Contribuyente.

Calificación de hechos u omisiones: La AR observó ingresos acumulables por \$346,313.07 y deducciones rechazadas en cantidad total de \$271,151.26 por no haber enterado las retenciones (\$240,581.26) de ley y por ser erogaciones sin soporte documental (\$30,570.00).

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que los \$346,313.07 no debían considerarse como ingresos acumulables, pues correspondían a una indemnización por robo, así como que sus deducciones en cantidad de \$271,151.26 resultaban procedentes.

Resultados de la mesa de trabajo: El Contribuyente reconoció la falta de entero del ISR e IVA señalados en el dictamen, en cantidad de \$1'154,256.00. Por su parte, la AR reconoció que los \$346,313.07 no eran ingresos acumulables, así como que al haberse pagado la retenciones actualizadas y con recargos de las erogaciones por \$240,581.26, éstas sí son deducibles.

Acuerdo alcanzado: La Contribuyente regularizará su situación, mediante el pago en doce parcialidades de los \$1'154,256.00, adicionados con el importe que resulte de las deducciones rechazadas por no contar con soporte documental en cantidad de \$30,570.00.

Las partes convinieron en que la validez y eficacia del Acuerdo Conclusivo no se encuentra condicionada a que el Contribuyente realice todos y cada uno de los pagos en parcialidades. En todo caso, la autoridad fiscal competente debe proceder a realizar el cobro de las parcialidades adeudadas, en términos del CFF

Caso 4

Giro de la empresa: Persona moral (Ingenio Azucarero)

Año revisado por la autoridad: Ejercicio 2011

Monto del Asunto: \$1'134,000,000.00

Calificación de hechos u omisiones: Deducciones rechazadas para efectos del IETU, toda vez que el monto de las facturas que amparan la compra de la zafra, difieren de las cantidades efectivamente pagadas a los cañeros.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: El contribuyente manifestó que la compraventa de la zafra está regulada en la "Ley de Desarrollo Sustentable de la Caña de Azúcar", así como en el "Contrato Uniforme de Compraventa, Siembra, Cultivo, Cosecha, Entrega y Recepción de Caña de Azúcar", previsto en dicha Ley.

Por tanto, las diferencias observadas por la AR se deben a que el ingenio entrega al cañero un anticipo para la preparación de la zafra, realizando además una serie de erogaciones documentadas con pagarés, que son exigidos por terceros que prestaron servicios al cañero por venta de fertilizantes, agua de riego, etc.

En consecuencia, si las facturas incluyen el anticipo entregado inicialmente al cañero y las demás erogaciones que se pagaron a nombre y cuenta de éste, dichas facturas son deducibles para efectos del IETU.

Resultados de las mesas de trabajo: Por la complejidad de las operaciones del contribuyente con los cañeros, mucha de la información contable no se pudo presentar en la visita domiciliaria.

En el Acuerdo Conclusivo, el Contribuyente tuvo la oportunidad de presentar la integración de erogaciones efectuadas con más de dos mil cañeros.

Actualmente, la AR ha reconocido erogaciones por cerca de 800 millones como deducciones autorizadas para efectos del IETU.

Caso 5

Giro de la empresa: **Persona moral**

Año revisado por la autoridad: **Ejercicio 2011**

Monto del Asunto: **\$651'326.00**

Calificación de hechos u omisiones: La AR (Infonavit) observó aportaciones de seguridad social omitidas por \$550,934.00 y amortizaciones pendientes de entero por \$100,392.00.

Términos del Acuerdo propuesto por el contribuyente: Que la integración del SBC de sus trabajadores era correcto, por lo que no existía omisión de su parte respecto a la determinación y entero de las cuotas obrero patronales a su cargo.

Resultados de la mesa de trabajo: La AR reconoció que las observaciones formuladas a la Contribuyente se habían realizado en forma deficiente, toda vez que se consideró el salario diario variable para calcular las aportaciones bimestrales al INFONAVIT del mismo bimestre en que este salario se devengó, contraviniendo lo dispuesto en la Ley del Seguro Social y en el RIPAEDI.