

Capítulo VIII

Acuerdos Conclusivos: Nuevo medio alternativo de solución de diferendos

SUMARIO:

- I. Introducción
- II. El Año Nuevo
- III. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria
- IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de **Prodecon**
- V. A modo de conclusión

I. Introducción

Con motivo del inicio del nuevo año 2014, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, con su proyecto: **Cultura Contributiva en 12**, dedica su octava edición a analizar la nueva figura del Acuerdo Conclusivo¹, que se incorporó al nuestro sistema jurídico el 1º de enero de 2014.

El Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo de solución de conflictos que tiene como finalidad que la autoridad y el contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal. En este procedimiento, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** jugará un papel esencial, pues además de facilitar los acuerdos, fungirá como órgano de vigilancia para que éstos se lleven a cabo con transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.

¹ La reciente Reforma Hacendaria adicionó un Capítulo II, denominado "De los Acuerdos Conclusivos", en el Título III del Código Fiscal de la Federación (artículos 69-C a 69-H).

II. El Año Nuevo

El Año Nuevo es una de las celebraciones más antiguas y universales en la que se festeja la llegada de un nuevo ciclo de 12 meses que comprende “un año”. Aunque la celebración inició en las culturas occidentales hace sólo 400 años, se remonta a 2000 a.C., es decir, hace poco más de 4 mil años, en la antigua Babilonia. Sin embargo, los babilonios comenzaban su año nuevo al final de lo que actualmente es marzo, cuando el invierno terminaba e iniciaba la primavera con su nueva vida y los cultivos se plantaban para el año siguiente.

En 153 a.C. el Senado romano decretó que el año nuevo comenzaría el 1° de enero –fecha en que los recientemente elegidos cónsules romanos asumían sus cargos– para corregir el calendario que había salido de sincronía con el sol. Con todo, el significado del fin de una etapa e inicio de una nueva (que se espera que sea mejor) permanece hasta nuestros días,² de ahí la costumbre tan antigua como la celebración misma, de hacer propósitos para el año nuevo.

En este contexto, la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** renueva su propósito de ser un auténtico Defensor de derechos de los pagadores de impuestos ejerciendo sus facultades –especial mención merece la nueva facultad de mediador proactivo en los Acuerdos Conclusivos– para lograr un sistema tributario más justo, transparente y equitativo.

² El mes de enero se llama así por el Dios romano Jano, que tiene dos caras que pueden representar el mirar hacia atrás al año viejo y la otra mirando hacia adelante, hacia el nuevo.

III. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria

1. Medios Alternativos de Solución de Conflictos

Los medios alternativos de solución de conflictos (MASC) son aquellos procesos encaminados a solucionar las controversias entre las partes, de forma directa o a través del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro.³ Se refiere a procedimientos, distintos del jurisdiccional, en los cuales una persona imparcial ayuda a las partes en disputa a resolver la controversia.⁴

De esta manera, desde el punto de vista procedimental, los MASC son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión pactada o acordada por las partes en controversia.

Así, estos mecanismos involucran la concertación de las voluntades de ambas partes para resolver controversias o evitar eventuales conflictos, según el momento del pacto. Así, el acuerdo de voluntades puede darse cuando apenas existe una expectativa de conflicto, es decir, que éste aún no nace de manera formal, caso en el cual el objetivo es evitar el conflicto; o bien, cuando nacido el conflicto, el objetivo es, resolverlo.

Los medios de solución de controversias más difundidos son los siguientes: negociación, mediación, conciliación y arbitraje, y se distinguen según la intervención o no de un tercero, así como por el papel que éste desempeña para evitar o solucionar la controversia.

³ Cuadra Ramírez, José Guillermo, *Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia*, México, SCJN, p. 10, http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/134/Becarios_134.pdf. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

⁴ National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, "Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution", Australia, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003, p 9, [http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4?~1Report8_6Dec.pdf/\\$file/1Report8_6Dec.pdf](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4?~1Report8_6Dec.pdf/$file/1Report8_6Dec.pdf). Fecha de consulta: 30 de octubre de 2013.

Negociación

No hay tercero; cada una de las partes persuade a la otra de que su posición sobre una determinada situación es la correcta.

Mediación

Las partes son guiadas para encontrar una solución, pero ellas presentan sus propias propuestas de negociación o acuerdo; el mediador puede proponer fórmulas para la mejor solución de la controversia.

Conciliación

El conciliador delimita los puntos en conflicto y propone el proyecto de solución asistiendo a las partes para que acuerden; en todo caso, la propuesta de solución proviene del conciliador.

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.

2. Los MASC en materia tributaria

Identificados los mecanismos alternativos de solución de controversias, cabe preguntarnos, ¿se pueden aplicar los MASC a los sujetos de la relación jurídica tributaria?

Existe una tendencia internacional a la aplicación de los MASC en materia tributaria. 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”.⁵

Así, mencionaremos algunos ejemplos de MASC utilizados en materia tributaria en otros países, en el entendido de que los casos a que aludimos no comprenden una lista exhaustiva de los mismos, sino sólo ilustrativa.

Italia

Accertamento con adesione

Procedimiento auto-compositivo que permite definir de común acuerdo entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, antes o después de la expedición de la orden de determinación (accertamento), el monto de la deuda tributaria, el cual no puede ser impugnado.

⁵ Jone, Melinda y Maples, Andrew J., “Mediation as an alternative option in Australia’s tax disputes resolution procedures”, Australia, *Australia Tax Forum*, no. 27, 2012, p. 529, <http://www.civiljustice.info/cgl/viewcontent.cgi?article=1003&context=med>. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

España

Tasación pericial contradictoria

Considerado una especie de arbitraje, procede cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores comprobados por la autoridad tributaria, pudiendo designar a un perito para que realice la valoración, y dependiendo de la diferencia de valoraciones, será necesario un perito tercero independiente, cuyo criterio predominará por sobre el de las partes.

Actas con acuerdo

Constituye un MASC de carácter negocial, que procede cuando para la elaboración de la propuesta de regularización: a) deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados; b) resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; c) sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Actas con conformidad

El contribuyente manifiesta su conformidad con la propuesta de regularización hecha por la Administración Tributaria y con la reducción de la sanción. En estos casos, la conformidad del contribuyente implica el reconocimiento de los hechos contenidos en el acta y, consecuentemente, la imposibilidad de impugnar el acto de liquidación.

Estados Unidos

Fast Track Settlement – FTS

Diseñado para solucionar los conflictos antes de llegar al proceso de apelación formal del Internal Revenue Service (IRS). Inicia a instancia del contribuyente, quien, al estar inconforme con la comprobación realizada por el IRS, solicita una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones para llegar a un acuerdo.

Post-Appeals Mediation – PAM

Procede cuando no se alcanza un acuerdo en el Fast Track Settlement. Inicia con la solicitud del contribuyente en la que requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la Appeals Office para que revise su caso. Recibida la solicitud, se acuerda una cita con el contribuyente para discutir las controversias e intentar llegar a un acuerdo.

Francia

Transacción

Inicia con la solicitud del contribuyente en cualquier momento del procedimiento. La Administración Tributaria examina las circunstancias particulares del caso, valorándolas de manera discrecional y decide si puede ser sometido a transacción de las cantidades debidas, mediante una propuesta que se notifica al contribuyente, al que se le concede un plazo de 30 días para su aceptación o rechazo.

Mediación y conciliación

Se convoca al contribuyente con al menos 30 días de anticipación a la fecha de reunión, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito. El contribuyente puede consultar el informe de la Administración Tributaria, así como todos los documentos en los que basa su postura. En la reunión, se escuchan las posiciones de ambas partes para que, a través de mutuos asentimientos, encuentren una solución a sus diferencias.

3. Crítica de los MASC en materia tributaria

La experiencia internacional 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 impuestos es una obligación que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente.

Al respecto, debe considerarse que las vías alternativas en materia tributaria de ninguna manera afectan la potestad tributaria del ente público, pues:

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.⁶

Esto es, no se pacta sobre los elementos estructurales del tributo, sino que se busca la mejor apreciación o calificación contable jurídica sobre los hechos u omisiones de la auditoría fiscal.⁷

Además, los medios de composición tienen importantes beneficios, tales como:⁸

Inciden en una percepción de equidad y justicia en el funcionamiento del sistema tributario, lo que incentiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las partes tienen voz y son escuchadas respecto al conflicto y su posible solución.

Hay mayores posibilidades de que la solución del conflicto se ajuste a las necesidades, intereses o circunstancias de ambas partes.

Los procedimientos se rigen por los principios de informalidad, flexibilidad, celeridad e inmediatez.

Producen un acuerdo que es más probable que se cumpla y más propenso a resolver real y finalmente el conflicto.

6 Martínez de Pisón, Juan Arrieta, "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, España, 2008, no. 11, p. 175.

7 *Ibidem*, p. 176.

8 *Ibidem*, p. 533.

Ayudan a crear y mantener una mejor relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Evitan futuras controversias administrativas y judiciales.

En el caso de México, mediante reforma constitucional de 18 de junio de 2008, se modificó el artículo 17, tercer párrafo, de la Constitución para establecer que las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias, por tanto, de conformidad con nuestra ley fundamental, los contribuyentes tienen derecho a que las leyes tributarias contemplen este tipo de procedimientos.

IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de Prodecon

.....

Como se señaló anteriormente, el Acuerdo Conclusivo es un medio alternativo no jurisdiccional (MASC) –mediación proactiva– que involucra las voluntades de ambas partes, quienes deben acordar o pactar para resolver su diferendo.

El acuerdo procede cuando el contribuyente está inconforme con la calificación de hechos u omisiones dentro de un procedimiento de fiscalización y se puede solicitar en cualquier etapa de la fiscalización, siempre que exista dicha calificación.

1. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo tiene tres fases: inicio, desarrollo y conclusión.

El procedimiento inicia con la solicitud de acuerdo que el contribuyente presenta ante **Prodecon** y en donde señala los hechos y omisiones que se le atribuyen y con los cuales está inconforme. En el mismo escrito, el contribuyente califica, según su propia apreciación, los hechos y omisiones adjuntando las pruebas necesarias que sustenten su dicho.

En cuanto al desarrollo, recibida la solicitud, **Prodecon** notifica a la autoridad para que en un plazo de 20 días 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

no atiende el requerimiento, la Procuraduría está facultada para imponerle una multa en términos del artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**.

Recibida la respuesta de la autoridad, la Procuraduría tiene 20 días para concluir el procedimiento, plazo durante el cual puede convocar a mesas de trabajo en donde se intercambien información y criterios en beneficio de un acuerdo consensado que sea justo, respete los derechos de los contribuyentes, asegure el cumplimiento debido de la obligación fiscal y, por tanto, sea benéfico para ambas partes.

De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse tanto por las partes como por el mediador; de terminar sin acuerdo, se notifica la terminación a las partes.

A partir de que el contribuyente presente su solicitud de acuerdo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento, se suspenden los plazos para la conclusión de la fiscalización y para la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas dentro del acto de fiscalización.

El beneficio para el contribuyente que haya suscrito un Acuerdo Conclusivo es que 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.

Procedimiento de Acuerdo Conclusivo

Solicitud de Acuerdo Conclusivo ante **Prodecon**, señalando hechos y omisiones con los que el contribuyente está inconforme, y su propuesta de calificación de los mismos

Recibida la propuesta de la autoridad, la Procuraduría, puede convocar a mesas de trabajo en donde se intercambian información y criterios en beneficio de un acuerdo consensado

Prodecon notifica a la autoridad para que en un plazo de 20 días manifieste: a) si acepta los términos en que se plantea el Acuerdo Conclusivo; b) los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta; o c) los términos en que procedería la adopción del acuerdo

En un plazo no mayor a 20 días después de recibida la respuesta, concluye el procedimiento con la suscripción del Acuerdo Conclusivo firmado tanto por las partes como por **Prodecon**; o en su caso, con la notificación de la terminación del procedimiento

2. Prodecon como mediador en los Acuerdos Conclusivos

Los Acuerdos Conclusivos se desarrollan con la mediación de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**.⁹ Esta situación que se justifica plenamente, pues **Prodecon** reúne las características adecuadas para llevar a cabo una encomienda de esta naturaleza. Por un lado, está suficientemente calificada para proponer soluciones que satisfagan a los involucrados, pues es un órgano técnico en materia tributaria; tan es así que, desde su nacimiento, el legislador la dotó de facultades para proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna, y emitir opiniones técnicas a petición de éste para mejorar la defensa de los contribuyentes; y por otro lado, tiene ya importantes características que le permiten actuar como tal:¹⁰

Es un ente público diferente a las autoridades tributarias, lo que garantiza su independencia de los sujetos activos de la relación jurídica tributaria.

Su creación parte de la necesidad de proteger a los gobernados en contra de las arbitrariedades y abusos de las autoridades fiscales.

Es un organismo cuyos funcionarios tienen un alto grado de especialización en materia fiscal, por lo que se encuentra preparada para actuar diligentemente como mediador en el ámbito tributario.

Su especialización en materia tributaria le permite cumplir con una de las principales funciones de los mediadores: acercar a las partes para llegar a un arreglo que satisfaga a los involucrados.

Su autoridad moral y su fe pública son factores importantes para que las partes confíen en el Defensor de los pagadores de impuestos y respeten los acuerdos ante él suscritos.

.....
⁹ Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, "Dictamen correspondiente a la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", México, Senado de la República, 22 de octubre de 2013, p. XVII.

¹⁰ Cfr. Sánchez Aceves, J. Arturo, "La creación de una instancia de conciliación en materia tributaria previa al juicio de nulidad fiscal", *Letras Jurídicas: Revista electrónica de derecho*, 2008, no. 6, pp. 14 y 15, <http://letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos6/conciliacion3.pdf>. Fecha de consulta: 04 de octubre de 2013. Los argumentos del autor son en torno a la conciliación, sin embargo, también aplican en el caso de la mediación en los Acuerdos Conclusivos.

Por otra parte, existen otras facultades de **Prodecon** que le permiten transitar fácilmente hacia su nueva función como mediador en los Acuerdos Conclusivos. Éstas son: a) la posibilidad de impulsar con las autoridades fiscales una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes; b) recabar y analizar información con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal se apegue a derecho, a fin de proponer medidas correctivas; y c) convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales a efecto de formular sugerencias respecto a sus actividades.¹¹

Como se observa, la Procuraduría tiene ya características y ejerce funciones que se acercan mucho a la mediación y que facilitan el tránsito al ejercicio de sus nuevas facultades como mediador proactivo.

Consecuentemente, la participación de la **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente** será muy activa como facilitador, mediador y testigo del procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos y, en caso de alcanzarse, constatará que se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables y que respeten los derechos del contribuyente.

.....
¹¹ *Idem*.

V. A modo de conclusión

Los MASC en materia tributaria robustecen los canales de comunicación entre autoridades tributarias y contribuyentes, para dar celeridad y eficacia en la resolución de diferendos, y eventualmente, lograr resultados cualitativamente más satisfactorios para ambos.

Como se ha visto, en diversos países ya es común la utilización de MASC en materia tributaria. En México, los Acuerdos Conclusivos constituyen un mecanismo alternativo, no gravoso, más rápido y transparente de solución de desacuerdos entre contribuyentes y autoridades fiscales. Representan una novedad y un claro avance en mejores prácticas y transparencia para el sistema tributario mexicano.

Los contribuyentes podrán dar por terminadas las controversias que se susciten en el procedimiento de fiscalización y aclarar; o en su caso, corregir su situación fiscal. A su vez, el fisco podrá recaudar con mayor facilidad los impuestos que efectivamente se adeudan.

Además, la participación de **Prodecon** como mediador proactivo es garantía de que los derechos del contribuyente serán respetados, lo que facilitará un marco de confianza y sencillez para llegar a la mejor solución de diferencias.

Por último, **Prodecon** funge como intermediario entre pagadores de impuestos y autoridades, configurando una relación tripartita, en la que se promueve el entendimiento entre las partes, basada en la conciencia del negocio del contribuyente, la buena fe, la imparcialidad, la proporcionalidad, la apertura, la transparencia y la capacidad de respuesta.