

LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE DIFERENDOS EN MATERIA FISCAL

RABINDRANATH GUADARRAMA MARTÍNEZ*

Resumen

Los métodos alternativos de solución de conflictos (MASC) son un medio que nos acercan más a la equidad y la justicia que la vía judicial en la solución de conflictos.

Abstract

Alternative dispute resolution methods (ADRM) are a means to bring us closer to equality and justice that the courts in resolving conflicts.

Palabras clave: Acuerdos Conclusivos, Arbitraje, Mediación, Medios Alternativos de Solución de Controversias en Materia Tributaria, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Defensor del Contribuyente, Ombudsman del Contribuyente.

Keywords: Settlement Agreements, Arbitration, Mediation, Alternative Dispute Resolution Methods, Mexico's Office of the Taxpayer Advocate, Taxpayers Ombudsman.

* Licenciado y Maestro en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México. Correo electrónico: rguadarrama@yahoo.com

Introducción

El ensayo tiene como objeto analizar la protección *no jurisdiccional del contribuyente* a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) que se erige como *Ombudsman Fiscal y de Defensa del Contribuyente*, así como su naturaleza jurídica *sui generis*, en la *defensa, observancia y protección de los derechos de los contribuyentes*.

La PRODECON es un organismo que protege los derechos humanos de los pagadores de impuestos y al mismo tiempo, es un mediador entre los contribuyentes y el fisco.

Este estudio se estructura en tres partes; la primera que realiza un análisis de los *Medios Alternativos de Solución de Diferendos* (MASC), como el antecedente doctrinal en la que se inspiró el legislador para la creación de la figura de los Acuerdos Conclusivos que han tenido gran aceptación y ha adquirido fuerza entre los contribuyentes; concluyendo con una breve exposición del *Ombudsman fiscal*.

I. Los medios alternativos de solución de diferendos

Una de las principales características de los métodos alternativos de solución de conflictos (MASC) es que nos acercan más a la equidad y la justicia que la vía judicial en la solución de conflictos.

Es cierto que una de las funciones fundamentales del Estado es la Judicial, la cual tiene como contenido esencial decir el derecho para la solución de controversias, y que, en los términos del artículo 17 de nuestra Constitución Política que dice: “Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes”; pero no obstante esta garantía constitucional, se deben buscar medios ágiles y funcionales para la solución de conflictos, y esos medios son precisamente los *camino alternativos o posibilidades diferentes* para la solución de las controversias.

No obstante la función jurisdiccional y la gran estructura que para su desempeño ha creado el Estado, es necesario que muchos conflictos haya que resolverlos fuera de los tribunales.

Atendiendo a esta idea, los caminos o medios diferentes para la resolución de las controversias, que dentro de la doctrina se han identificado como *Medios Alternativos de Solución de Controversias* (MASC).

La Teoría General del Proceso reconoce para la solución alternativa de conflictos, a los mecanismos que en la doctrina se conocen como medios alternativos de solución de conflictos (MASC) y entendidos como 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. Se refiere a procedimientos, distintos del jurisdiccional, en los cuales una persona imparcial ayuda a las partes en disputa a resolver la controversia.

De esta manera, desde un punto de vista procedimental, los MASC son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión convencional de tal forma que como métodos alternativos, pueden también considerarse, técnicas de negociación para resolver o evitar conflictos, que involucran la concertación de las voluntades para resolver controversias o evitar eventuales conflictos.

La noción de los MASC resalta la idea de que las partes son dueñas de su propio problema, y que por tanto, ellas son quienes deben decidir la forma de resolverlo, por lo que pueden optar por un catálogo de posibilidades, en las que la vía administrativa o *contenciosa es una más, pero no la única ni la más recomendable siempre.*

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.

Analizaremos la efectividad y procedencia de éstos instrumentos jurídicos, toda vez que en los últimos años se ha ponderado su importancia, a fin de evitar el aumento de casos en sede administrativa o en la fase contenciosa, las cuales siempre tendrán el inconveniente de una excesiva duración y las implicaciones económicas y humanas tanto para las autoridades como a los particulares:

a) Negociación

En su acepción más general, la palabra negociación se usa en el sentido de tratar asuntos públicos o privados procurando su mejor logro. Siendo más específico, se refiere a las demás formas de negociación existentes en la doctrina jurídica actual.

En la negociación no hay tercero; cada una de las partes persuade a la otra de que su posición es la correcta.

La negociación jurídica es una figura alterna de resolución de controversias antes de pasar a la sede administrativa o a la vía contenciosa; existen equivalentes jurídicos,¹ es decir otras formas de solución, en las cuales ya sea una de las partes o las dos de común acuerdo ponen fin a la controversia.

Como se mencionó anteriormente, en la negociación no existe tercero; el procedimiento se desarrolla íntegramente con la sola presencia de las partes, en donde cada uno busca persuadir a la otra de que su percepción de una situación determinada es la correcta, así como ver qué aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y en qué términos. De este modo, aunque la negociación fue comúnmente avistada como un enfrentamiento entre las partes, la tendencia actual la califica como un proceso de trabajo en equipo o “negociación cooperativa”.²

b) Mediación

En la mediación las partes son guiadas para encontrar una solución, pero ellas presentan a un mediador especialista de la materia sus propias propuestas de negociación o acuerdo; el mediador puede proponer fórmulas para mejor solución de la controversia. Es cuando las partes se reúnen de manera personal y presentan sus propias propuestas y consiguientemente se desarrollan una serie de pláticas encaminadas a que puedan lograr un acuerdo, es aquí donde puede o no intervenir un mediador, de lo que decidan las partes o sujetos.

Características:

- Las partes son guiadas por un tercero.
- Las partes solucionan solas el conflicto.
- Las partes tienen una intervención conjunta con el tercero.
- El tercero debe ser un experto en la materia.
- Satisface intereses particulares y no públicos (las partes son privadas).

¹ Berizonce, Roberto Omar señala que la conciliación mediación, negociación y arbitraje, en sus diversas variantes constituyen verdaderos medios alternativos (o equivalentes) de la jurisdicción. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/745/13.pdf>

² Bernal Ladrón De Guevara, Diana, “Acuerdos Conclusivos Primer Medio Alternativo de Solución de Controversias en Materia Tributaria”, en *Revista Praxis*, TFJFA, 2014. <http://www.tffja.gob.mx/investigaciones/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>, p. 3.

- No existe un proceso predeterminado.
- El proceso termina en el momento en que lo dispongan las partes.
- No es vinculante.
- No hay ganador ni perdedor.
- Las partes designan el lugar del proceso y el idioma.
- Es un método rápido y económico.
- El cumplimiento de los resultados de la negociación es voluntario.

En derecho, la figura de la negociación se aplica de acuerdo a las teorías existentes en situaciones donde el objeto de la controversia es susceptible de una solución convencional, como por ejemplo en el Derecho Civil, Familiar, Laboral o de la Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, siguiendo el adagio popular “es mejor un mal arreglo que un buen pleito”.³

c) Conciliación

La palabra conciliación supone conciliar avenimiento entre intereses contrapuestos; es armonía establecida entre dos o más personas con posiciones disidentes. El verbo proviene “del latín *conciliatio-conciliationis* que significa composición de ánimos en diferencia;”⁴ lo que se pretende es resolver un conflicto de forma pacífica ya que las partes estarán dispuestas a afrontar sus voluntades con la intervención de un tercero neutral.

Este procedimiento consiste en la actividad de un tercero nombrado por las partes, cuyo objetivo es ponerlas de acuerdo o evitar que acudan a un *proceso jurisdiccional* o a un procedimiento arbitral.⁵

Características:

- El tercero propone la solución y persuade a las partes.

³ <http://www.oocities.org/heartland/plains/5961/refran.html>

⁴ Rasquin, José A. N., *Manual de Latín Jurídico*, 2ª ed., 1993.

⁵ Velloso Adolfo Alvarado, “La conciliación” en *Revista Vasca de Derecho Procesal y Arbitraje*, España, 1989. Obra citada por Gorjón Gómez, Francisco Javier, *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos*, México, 2006, p. 19.

- Se le considera una etapa previa al arbitraje.
- El tercero debe ser un experto en la materia.
- Se pretende la satisfacción de intereses particulares y no fines públicos.
- Se pueden apegar a reglamentos previamente establecidos por instituciones arbitrales como la Cámara de Comercio Internacional (CCI), la Asociación Americana.
- El proceso termina en el momento en que lo dispongan las partes.
- No es vinculante.
- El conciliador formula un informe.
- Se designa el lugar del proceso y del idioma.
- Es un método rápido y económico.
- El cumplimiento del procedimiento debe ser voluntario.

Este procedimiento consiste en la actividad de un tercero nombrado por las partes, cuyo objetivo es ponerlas de acuerdo o evitar que acudan a un proceso jurisdiccional o a un procedimiento arbitral.⁶

d) Arbitraje

La figura del árbitro nos viene del antiguo derecho español y fue definido desde esa época como la persona con capacidad de dirimir una contienda entre dos o más personas que le hubieran pedido intervenir. El arbitraje expresado en términos generales, podría definirse como:

El procedimiento por excelencia para la resolución de controversias en el comercio internacional y en otras áreas del derecho.⁷

Esta definición atiende estrictamente a su sentido práctico, a sus características y a su aplicabilidad, aunque, es necesario definir al arbitraje de una forma estricta, por ser el procedimiento más formal de los **MASC**, lo cual nos permitirá comprender los diversos tipos de arbitraje (*de consumo, médico o de propiedad intelectual, por mencionar algunos*), ya que

⁶ *Ibidem.*, pp.19-20.

⁷ *Ídem.*

cada uno de ellos cuenta con procedimientos específicos derivados de las clases de arbitraje que hay en sus respectivos reglamentos.

El arbitraje es un procedimiento *hetero compositivo* extraprocesal, fundado en el principio de la autonomía de la voluntad de las partes, enalteciendo el *pacta sun servanda*, esto es, que las partes someten sus diferencias a la consideración de un particular, un árbitro, quien actuará según sus protestas, bajo la tutela del principio *erga omnes*.⁸

La doctrina en el ámbito internacional sostiene un debate en relación con las clases de arbitraje, basándose en criterios diversos como las personas que intervienen, la normativa que los regula, por sus formalidades, por el modo de resolver, por la función de los árbitros, por su origen, por su formación, entre otras. Sin embargo, podemos definir que predominan los arbitrajes de derecho y los de equidad, y de forma secundaria el arbitraje institucional o *ad hoc*, por la administración de los mismos.

Para el jurista Chileno *Patricio Alwyn Azócar*,⁹ el arbitraje es de naturaleza jurisdiccional, equiparado con el convenio entre dos particulares para someter sus litigios a la jurisdicción: facultad deber de un órgano del Estado para administrar justicia de determinado Estado o tribunal.

1. Características del Arbitraje

- El arbitraje es un medio de solución de controversias: En estricta técnica jurídica, el arbitraje está destinado a resolver controversias.
- Es una situación decidida por el árbitro o los árbitros. El árbitro es un tercero imparcial destinado a resolver un asunto que puede llegar a convertirse en litigioso entre las partes.
- Con ausencia de competencia judicial. Se trata de una competencia voluntaria proveniente de las partes.

⁸ El autor Edgar Elías Azar señala que la expresión latina “Erga Omnes”, significa: “Contra todos”. Por su parte la Doctrina procesal señala que esta figura jurídica se manifiesta: “Ante quienes sean titulares de una relación jurídica material idéntica a otra reconocida por una sentencia firme, que poseen la posibilidad de beneficiarse de los efectos de la misma con la ventaja de no tener que soportar la carga de instar un procedimiento judicial”. Véase: Azar, Elías Edgar, *Frases y expresiones latinas*, México, 2006, p. 100., y Carranco Zuñiga, Joel, *El Poder Judicial*, México, 2006, pp. 100 y 355.

⁹ <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInternacional/8/rse/rse32.pdf>

2. *Fines del Arbitraje*

Los fines del arbitraje pueden expresarse como aspiraciones a una justicia mejor administrada (solución del conflicto), búsqueda de la solución del conflicto sin acudir al sistema judicial.

a) **Los MASC en materia tributaria**

Una vez identificados los *Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias*, cabe preguntarnos ¿se pueden aplicar los MASC a los sujetos de la relación jurídica tributaria?

La noción de los *Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias* resaltan la idea de que las partes son dueñas de su propio problema, por lo que pueden optar por distintas posibilidades, en las que la vía administrativa o contenciosa es una más, pero no la única ni la más recomendable siempre, toda vez que en los últimos años, se ha ponderado su importancia, a fin de *evitar el aumento de casos en sede administrativa o en la fase contenciosa*, los cuales siempre tendrán el inconveniente de una excesiva duración y las implicaciones económicas tanto para las autoridades como a los particulares.

Ciertamente 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.

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:

1. Italia

i) *L'accertamento con adesione "aca"*

Se trata esencialmente de un "*acuerdo*" entre el contribuyente y la oficina de Administración Tributaria, el cual puede tener lugar antes de la emisión de un acto de determinación de impuesto, o después de la notificación del mismo siempre que el contribuyente no presenta una apelación ante el Tribunal Fiscal.

Si no se encuentra el acuerdo, el contribuyente puede aún impugnar el acto.

El procedimiento cubre los impuestos directos e indirectos.

El contribuyente podrá iniciar el procedimiento, incluso cuando se han llevado auditorías o inspecciones, tanto por las autoridades fiscales que por la *Guardia di Finanza* (órgano militar de las autoridades). El contribuyente en este caso tiene 60 días para presentar la instancia de “aca”.

Antes de hacer la notificación de un acto de determinación de impuesto, el procedimiento da inicio a través de una invitación al contribuyente.

Si las partes llegan a un acuerdo a través del “aca”, el contenido de la misma se presenta en un acto de adhesión, que debe ser firmado por ambas partes. Todo el procedimiento se perfecciona sólo con el pago de las cantidades derivadas del acuerdo o con el pago de la primera cuota entro de 20 días del acuerdo.

L'accertamento accertamento con adesione (“aca”) ha sido creado con el *D.Lgs 218/1997*,¹⁰ y tiene como finalidad crear una fase administrativa en la cual las partes se encuentran en condiciones de determinar, de forma consensual, el presupuesto impositivo y la base imponible del tributo.

ii) *Naturaleza jurídica del “aca”*

La naturaleza jurídica del “aca” se encuentra vinculada con el principio de la indisponibilidad de la obligación tributaria:

- Para algunos autores se trata de una transacción; pero sería en conflicto con el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria.
- El principio de la indisponibilidad de la obligación tributaria, dispone que los elementos de la obligación tributaria no podrán ser determinados por actos o convenios de las partes.
- El “aca” se trata de un acto unilateral de la administración con adhesión del contribuyente.
- Otros autores señalan que el “aca” sería un acto consensual de determinación del presupuesto impositivo.

¹⁰ Decreto Legislativo No. 218 *Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*, publicado en la Gaceta Oficial No. 165, 7 julio de 1997.

Características de L'accertamento con adesione ("aca")

Es un instrumento que permite al contribuyente determinar los impuestos adeudados y evitar, de esta manera, la aparición de una controversia o disputa en materia de impuestos.

Partes y procedimiento en L'accertamento con adesione ("aca")

Se trata de un Acuerdo alcanzado entre la Oficina de Administración y el contribuyente.

- El procedimiento puede dar inicio después de la notificación de un acto de fiscalización. El inicio del "aca" es mediante una solicitud o instancia enviada a la Administración o Autoridad Tributaria dentro de los 60 días de la notificación del acto de fiscalización.
- En el caso anterior el contribuyente no tiene que presentar recurso dentro de los 60 días.
- En el *l'accertamento con adesione*, la instancia produce la suspensión por 90 días, además del término de 60 días para impugnar el acto, sumando como total 150 días.
- En caso de un acuerdo, las partes suscriben el documento indicando los impuestos a pagar, así como los intereses y sanciones.
- El instrumento se perfecciona con el pago, el cual se debe verificar dentro de los 20 días posteriores al acuerdo. (Es posible que el pago se verifique en 12 cuotas o parcialidades trimestrales para importes superiores a 50,000 euros; o en 8 cuotas trimestrales para importes inferiores a 50,000 euros).
- El inicio de este procedimiento permite al contribuyente tener el derecho a la suspensión del plazo para impugnar el acto notificado ante la Comisión de Impuestos; la suspensión será válida por todo el tiempo de la fase de "aca".

2. España

i) *Tasación pericial contradictoria*

Considerado una especie de arbitraje, procede cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores comprobados por la autoridad, pudiendo designar a un perito para que realice la valoración, y dependiendo de la diferencia de valoraciones, será necesario un perito tercero independiente o tercero en discordia, que su peritaje será el que predominará.

La Tasación Pericial Contradictoria (cuya descripción se encuentra en el artículo 135.2¹¹ de la Ley 58/2003,¹² de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos 161 y 162 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria) es el procedimiento que puede iniciar el contribuyente cuando no esté de acuerdo con la valoración de sus bienes e inmuebles realizada por la Administración.

ii) *Actas con acuerdo*

Las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma (art. 143. 2 LGT).

La Subsección segunda de la Ley 58/2003,¹³ de 17 de diciembre, General Tributaria, arts. 153 a 157, regula la terminación de las actuaciones inspectoras, fundamentalmente la tramitación de las actas, con cambios sustanciales en su contenido y con la incorporación de normas procedimentales.

Las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes, actas y demás documentos en los que se incluyan actos de liquidación y otros acuerdos resolutorios (art. 143.1 LGT y art. 175 RGPAT).

Son las actas los documentos específicos de las actuaciones inspectoras, puesto que las comunicaciones, diligencias e informes son formas de documentar cualquier actuación de aplicación de los tributos y, por tanto, se regulan en la parte relativa a las normas comunes.

¹¹ Artículo 135.2, Ley General Tributaria.

¹² Ley 58/2003, http://noticias.juridicas.com/base_datos/Fiscal/158-2003.html#i

¹³ Ley 58/2003. <http://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>

iii) *Actas con conformidad*

Las *actas de conformidad* son un *negocio unilateral*, un allanamiento (sólo se vincula el obligado tributario; el inspector jefe no está obligado a respetar el contenido del acta de conformidad), pues provoca que cualquier laguna en su regulación se cubra con el régimen jurídico propio de la institución a la que pertenece, por ejemplo, los requisitos de licitud o su impugnación. Es decir, el contribuyente manifiesta su conformidad a 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.

3. Estados Unidos

*Fast Track Settlement-FTS*¹⁴

El *Fast Track Settlement*¹⁵ inicia a instancia del contribuyente quien, al no estar de acuerdo con la comprobación realizada, solicita una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, las partes firman un convenio para someterse a la mediación (*agreement to mediate*) en virtud del cual se asignará el caso a un miembro de la Appeals Office, instruido en técnicas de mediación.

Funcionamiento del programa FTS

El primer paso para un contribuyente es el ser admitido en el programa FTS. Una vez admitidos, se deben buscar las posibilidades que los contribuyentes lleguen a un acuerdo favorable.

Diseñado para solucionar los conflictos antes de llegar al proceso de apelación formal del *Internal Revenue Service*¹⁶ (IRS). Inicia a instancia del contribuyente, quien, al estar inconforme con la comprobación realiza-

¹⁴ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>, pp. 10-11.

¹⁵ *Op. cit.*, Bernal Ladrón de Guevara, p. 7.

¹⁶ Oficina encargada de Administrar los Ingresos Internos, dependiente del Departamento de Tesorería de EUA.

da por el IRS, solicita una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones para llegar a un acuerdo.

4. Francia

i) *Transacción*

La transacción se encuentra presente en los distintos Ordenamientos Tributarios de la Unión Europea, *con carácter general a excepción de España, Portugal, Austria y Finlandia*.

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.¹⁷

La Transacción tiene por finalidad evitar la provocación de un pleito o bien dar por terminado al que había comenzado.¹⁸

De los puntos anteriormente examinados en el apartado anterior, se advierte que en los *Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias MASC*, en los casos en que interviene un tercero, este es una persona privada (*abogado*), o bien forma parte, aun cuando sea en otro nivel, de la misma Administración Tributaria (*Nunca un Defensor del Contribuyente como PRODECON*).

5. México

Acuerdos Conclusivos

Dentro de las atribuciones y desarrollo de la misión de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se encuentra como prioridad la difusión y promoción de una nueva cultura contributiva basada

¹⁷ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>, pp. 10 -11.

¹⁸ Pont, Clemente, Joan Francesc, *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*, Madrid, Barcelona, 2003. <https://books.google.com.mx/books?id=Hwyl7t5ccvEC&pg=PA100&lpg=PA100&dq=La+transacci%C3%B3n+tributaria+en+Francia,+B%C3%A9lgica+e+Italia&source=bl&ots=1UwXJJ6Ex&sig=mT5I5f9ev6n1WBZRIgQsui8HPzg&hl=es&sa=X&ei=cAtlVYyRN4LksAWliYC4Cw&ved=0CCIQ6AEwAQ#v=onepage&q=La%20transacci%C3%B3n%20tributaria%20en%20Francia%2C%20B%C3%A9lgica%20e%20Italia&f=false>.

en el *cumplimiento espontáneo y voluntario de las obligaciones fiscales, así como el pleno respeto a los derechos del contribuyente.*

Es así que el nueve 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), mismas que entraron en vigor a partir del primero de enero de 2014.

En dicha reforma aparece la figura de los Acuerdos Conclusivos como el *primer medio alternativo de solución de diferencias en procedimientos de auditoría*, incorporándose al Título Tercero, Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación (CFF) en los artículos 69-C al 69-H y los definimos como aquellos acuerdos que tienen por objeto convenir sobre los hechos u omisiones, calificados por las autoridades revisoras durante los procedimientos de comprobación: revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así, cuanto la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación, cualquier hecho u omisión que sea apreciado, calificado o valorado por la autoridad revisora y que pueda entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales será objeto de Acuerdo Conclusivo.

A partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique la resolución, los contribuyentes pueden iniciar un procedimiento para llegar a un Acuerdo Conclusivo, siempre y cuando haya una calificación de hechos u omisiones por la autoridad fiscal.

En ese sentido, se plantea que el Acuerdo Conclusivo sea opcional y a petición de los contribuyentes; sin embargo, para aquéllos que lleguen a suscribirlo se propone 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 la condonación sería en términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Para llegar a un Acuerdo Conclusivo, PRODECON se constituirá como un órgano facilitador y transparente, y en caso de alcanzarse éstos, dicho organismo constatará que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes, destacándose que el Acuerdo será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse y no procederá medio de impugnación alguno 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.

La adopción de un Acuerdo Conclusivo es sencillo, aunado a que se cuenta con la asistencia, defensa y orientación que otorga PRODECON como parte de sus atribuciones sustantivas que le han sido conferidas a la *Subprocuraduría General a través de la Dirección General de Acuerdos Conclusivos*, dando como resultado un procedimiento administrativo transparente que busca validar los procesos de revisión que efectúan las autoridades fiscales, con el ánimo de buscar un punto neutral para las partes que intervienen, salvaguardando en todo momento los derechos de los contribuyentes.

Si bien es cierto que a partir del 1 de enero de 2014 ya existe la posibilidad de que contribuyentes auditados y autoridades revisoras lleguen a un Acuerdo Conclusivo con la intermediación de PRODECON, es necesario continuar con la promoción de la figura *como un medio eficaz de solución de conflictos sin necesidad de acudir a la vía judicial*.

La Procuraduría reiterando su compromiso de observar, proteger y defender a los pagadores de impuestos, en su último informe que comprende el período comprendido del 1 de enero de 2014 a 30 de noviembre de 2014, señaló que a once meses de la entrada en vigor de la figura de los Acuerdos Conclusivos, PRODECON había recibido un considerable número de solicitudes de Acuerdo Conclusivo, de tal manera que a esa fecha las Oficinas Centrales habían atendido 303 solicitudes, mientras que en Delegaciones el número ascendía a 570 solicitudes dando un total de 873 solicitudes atendidas,¹⁹ lo que refleja sin lugar a dudas el interés de los contribuyentes por el uso de mecanismos alternativos para solucionar sus controversias con las Autoridades Fiscales Federales.

b) *Comentarios a los MASC en materia tributaria*

En materia tributaria los MASC de ninguna manera involucran o afectan la potestad tributaria.

Esto significa que *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.

Además, los MASC tienen importantes beneficios, tales como:

¹⁹ <http://efectofiscal.mx/prodecon-informe-2014/>, <http://d.pr/f/AwZf>, p. 105.

- 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.
- Ayudan a crear y mantener una mejor relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente.
- Evitan futuras controversias administrativas y judiciales.²⁰

En el caso de México, mediante reforma constitucional publicada en el DOF el 18 de junio de 2008,²¹ 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.

Los MASC son herramientas útiles y flexibles que diversifican las vías de acceso a la justicia. A pesar de que existen diversas experiencias en la materia, su aplicación y uso es aún limitado y encuentran innumerables obstáculos para emplearse y dar los resultados esperados. Para promover su uso resulta indispensable crear programas de formación y profesionalización conciliadores y mediadores que hoy prácticamente no existen en el país; así como ampliar el alcance y mejorar el diseño y operación de los Centros de Justicia Alternativa de los Tribunales; y repensar los modelos MASC existentes o crear nuevos en materia administrativa, civil, fiscal, mercantil, laboral y familiar, y especialmente en la mediación local y comunitaria.

La responsabilidad de impulsar este modelo puede recaer en la Comisión Nacional de Tribunales Superiores (CONATrib) con el apoyo de

²⁰ <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>

²¹ “Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial”. <http://www.dof.gob.mx/index.php?year=2008&month=06&day=18>

la SEGOB y la CNDH y su implementación será responsabilidad de diversos actores a nivel tanto Federal como Estatal. La instrumentación, por su parte, será de acuerdo con las figuras jurídicas que prevén las normas vigentes y podría hacerse a partir de una instancia de promoción y coordinación a nivel nacional donde puedan concurrir los diversos actores institucionales responsables con un programa de acción viable y evaluable.²²

II. Prodecon: El Ombudsman Fiscal

Dada su naturaleza no jurisdiccional los Ombudsman tienen facultades para actuar sin excesivos formalismos, esto es, no están obligados a agotar largos procedimientos para dar solución a un conflicto.

El *Ombudsman* es una institución creada para la protección y tutela de los derechos fundamentales, es decir, es un defensor que expresa la voluntad del gobernado de reivindicar su dignidad humana y derechos humanos inherentes, garantizándolos incluso más allá del imperio de la norma legal.

Así, la función del *Ombudsman* es la de supervisar el funcionamiento de la administración del Estado en defensa de los derechos humanos. Es por lo tanto fácil de comprender que la figura surgió como una ventana para canalizar los reclamos de los habitantes, para lograr, por la vía de la persuasión, modificar conductas de éstos a favor de una administración eficiente y respetuosa.

De lo anterior se observa que las funciones del *Ombudsman* son extensas, tanto como sea necesario con tal de conseguir su *fin último*: proteger los derechos fundamentales de los gobernados, esto es, aunque la queja del gobernado constituye un punto de partida esencial, las facultades del *Ombudsman* no se limitan a la recepción de quejas y la posterior recomendación, en su caso.

El procedimiento ante el *Ombudsman* es un procedimiento no jurisdiccional o procesal que se crea como instrumento alternativo a los procedimientos jurisdiccionales tradicionales. Se crea con el objeto de contribuir al acceso a la justicia y, por lo tanto, evitar la dilación en la administración de justicia, coadyuvando a la solución de los conflictos derivados de violaciones a los derechos humanos. Los gobernados han encontrado en el Om-

²² <http://www.justiciacotidiana.mx/swb/JusticiaCotidiana/conclusiones>, Síntesis Ejecutiva del Informe de Justicia Cotidiana, Punto 11 "Ampliar el uso de mecanismos alternativos de solución de controversias".

budsman un instrumento confiable para defenderse, eficaz y rápidamente, de vulneraciones a sus derechos.

Es importante destacar que si bien el *Ombudsman* no tiene la facultad de modificar o anular ninguna resolución judicial o administrativa, se erige como una *autoridad de carácter ético-público* dentro del contexto más amplio de la ética política.

La fuerza de las determinaciones del *Ombudsman*, descansa en el poder que le otorga la opinión pública, las decisiones se hacen del conocimiento de los gobernados con la finalidad de que éstos las respalden y así las autoridades sientan mayor obligación de aceptarlas y cumplirlas.

Dada su naturaleza no jurisdiccional, los *Ombudsman* tienen facultades para actuar sin excesivos formalismos, esto es, no están obligados a agotar largos procedimientos para dar solución a un conflicto, es por ello que se han convertido en una herramienta mundialmente exitosa en la protección y salvaguarda de derechos humanos, dada su expeditos y la visión con que enfocan los problemas que son sometidos a su consideración, procurando una amigable composición del asunto.

Así, la naturaleza de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) es precisamente la de un *Ombudsman*, ya que se comparte las características sobre defensores de derechos humanos que enuncia el artículo 102, apartado B de nuestra Constitución Política y los Principios Relativos al Estatuto y Funcionamiento de las Instituciones Nacionales de Protección y Promoción de los Derechos Humanos, denominados "*Principios de París*", expedidos por la Organización de las Naciones Unidas.²³

PRODECON se erige como *Ombudsman* especializado en materia fiscal, que tiene facultades para realizar investigaciones en caso de violación a los derechos de los contribuyentes, en términos de los artículos 4 y 5, fracciones III y IX de su Ley Orgánica, lo que la ratifica su posición como un organismo de protección no jurisdiccional de derechos fundamentales.

Estas facultades de investigación se ejercen en el procedimiento de Quejas, dentro del cual, PRODECON podrá, en términos del artículo 20 de su Ley Orgánica, solicitar un informe a la autoridad involucrada, así como la documentación adicional que estime necesaria, además de "efectuar todas las demás acciones que conforme a derecho juzgue convenientes para el mejor conocimiento y acreditamiento del asunto.

Antes del nacimiento de PRODECON, "el esquema de defensa que tenían los contribuyentes consistía en un marco jurídico nacional que,

²³ http://www.indetec.gob.mx/Documentos/PRODECON/Cuaderno_No8_-_El_Ombudsman_y_la_Opinion_Publica.pdf, El Ombudsman y la Opinión Pública, Cuaderno VIII, PRODECON, México.

fiel a la herencia jurídica francesa, reconocía como derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, misma que establecía un abanico de acciones en materia administrativa y contenciosa administrativa que le permitían al contribuyente acceder a la justicia. Así tenemos tres instancias a través de las cuales el contribuyente podía acudir a solicitar su acceso a la justicia: primera, en sede administrativa, con los denominados recursos administrativos; segunda, de manera excepcional, el recurso de reconsideración cuya regulación se encuentra establecido en el artículo 36, párrafos tercero y cuarto del Código Fiscal de la Federación (la ventaja de estos recursos administrativos es que son de carácter optativo); y tercera, el juicio contencioso administrativo en su modalidad de juicio de nulidad ante el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa²⁴.

De igual manera, si el contribuyente no veía la posibilidad de acceder a la justicia a través de un recurso administrativo o del juicio contencioso administrativo, podía acudir a la instancia judicial a través del juicio de garantías, en la modalidad de amparo indirecto o de amparo directo, según fuera el caso.

III. Marco Jurídico de Prodecon

Antes de la creación de la PRODECON, en México no existía otra forma en que un pagador de impuestos acudiera a solicitar un efectivo acceso a la justicia, hallando que la consulta prevista en el artículo 34²⁵ del Código Fiscal de la Federación era la única vía que se preveía para que el contribuyente pudiera conocer el criterio de la autoridad respecto de un asunto real y concreto, y con ello pudiera evitar futuras controversias.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente nace con la publicación de su Ley Orgánica el 4 de septiembre de 2006, y el 28 de abril de 2011 con el nombramiento del primer *Ombudsman* especializado en materia fiscal, y es con fecha 01 de septiembre de 2011 que empieza a brindar servicios a los contribuyentes de México.

PRODECON institucionalmente tiene como misión erigirse como el *Ombudsman de los contribuyentes*, buscando proteger, defender y observar sus derechos, y de esta manera garantizar el derecho de los contribu-

²⁴ Placencia Alarcón Luis Alberto, *PRODECON Ombudsman Fiscal 3 Años en la Defensa de Derechos Fundamentales*, pp. 27-28. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/prodecon-ombudsman-fiscal-3-anos-en-la-defensa-de-derechos-fundamentales>

²⁵ <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/81.htm?s=>

yentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en nuestro país; así como en la recepción de quejas, reclamaciones o emisión de recomendaciones públicas a las autoridades fiscales federales, a efecto de que se lleguen a corregir aquellas prácticas que indebidamente lesionan o les causan molestias excesivas o innecesarias a los contribuyentes, asimismo se destaca el papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como mediadora y facilitadora de los Acuerdos Conclusivos, como solución anticipada de diferendos en los procedimientos de comprobación fiscal.

Como ha quedado señalado, PRODECON es una institución única en el Sistema Jurídico de México, ya que además de las funciones que tiene como Procuraduría, se erige como el primer *Ombudsman* especializado en la defensa y protección de los derechos del contribuyente en nuestro País, características que son de destacarse y que nos permitiremos hacerlo en una siguiente ocasión, a fin de presentar los alcances del organismo y de los servicios especializados en materia fiscal, al cual pueden acudir los contribuyentes que tengan alguna duda o problemática con autoridades fiscales en el ámbito Federal.

Conclusiones

1. Una de las principales características de los métodos alternativos de solución de conflictos (*MASC*) es que nos acercan a la equidad y la justicia que la vía judicial en la solución de conflictos.
2. Los *Acuerdos Conclusivos*, constituyen los *MASC* en materia tributaria, y se erigen como el primer medio alternativo de solución de diferencias en procedimientos de auditoría, incorporándose al Título Tercero, Capítulo II, del Código Fiscal de la Federación (*CFF*) en los artículos 69-C al 69-H y se definen como aquellos acuerdos que tienen por objeto convenir sobre los hechos u omisiones, calificados por las autoridades revisoras durante los procedimientos de comprobación: revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales.
3. La incorporación de la figura de los *Acuerdos Conclusivos* en el Código Fiscal de la Federación trae grandes beneficios para los

contribuyentes, pues antes de que las autoridades fiscales determinen algún crédito fiscal, éstos tendrán la oportunidad de aclarar las inconformidades que deriven del ejercicio de facultades de comprobación a través de la revisión de la contabilidad, visitas domiciliarias o revisiones electrónicas, *lo que hace muy atractiva la figura*, considerando inclusive que *evita tanto para las autoridades fiscales como para el contribuyente, juicios largos, desgastantes y costosos, permitiendo obtener una solución definitiva para que los pagadores de impuestos puedan regularizar su situación fiscal mediante la autocorrección, con el beneficio de la condonación de multas por única ocasión del 100% y en las subsecuentes hasta de un 30%.*

4. La adopción de un *Acuerdo Conclusivo* es sencillo, aunado a que se cuenta con la asistencia, defensa y orientación que otorga PRODECON *como parte de sus atribuciones sustantivas, dando como resultado un procedimiento administrativo transparente que busca validar los procesos de revisión que efectúan las autoridades fiscales*, con el ánimo de buscar un punto neutral para las partes que intervienen, salvaguardando en todo momento los derechos de los contribuyentes.

Bibliografía

AGUILAR ÁLVAREZ, *Jurisprudencia en Materia Fiscal Federal*, México, Ecasa, 1994.

AZAR, ELÍAS Edgar, *Frases y expresiones latinas*, México, Porrúa, 2006.

CALVO VÉRGEZ, J., “Los acuerdos fiscales en el Derecho Tributario Español”, en *Revista Estudios Financieros*, CEF, No. 249, 2003.

CARRANCO ZUÑIGA, Joel, *El Poder Judicial*, México, Porrúa, 2006.

CARRILLO FLORES, Antonio, *La defensa jurídica frente a la administración pública*, México, Porrúa.

DOMÍNGUEZ CRESPO, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en *Temas Selectos de Derecho Tributario*, México, Porrúa, 2008.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 2012.

GORJÓN GÓMEZ, Francisco Javier, *Métodos alternativos de solución de conflictos*, México, Oxford University Press, 2009.

GUERVÓS MAÍLLO, María de los Ángeles, “Principio de capacidad contributiva”, en *Diccionario de Derecho Fiscal y Financiero*, México, IIJ, UNAM-Porrúa, 2007.

LEJEUNE VALCÁRCEL, Ernesto, *Aproximación al principio constitucional y de igualdad tributaria, Principios Constitucionales Tributarios*, México, Tribunal Fiscal de la Federación-Universidad de Salamanca, 1992.

MARTÍNEZ MORALES, Rafael I, *Derecho administrativo*, México, Oxford University Press, 2008.

NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho procesal administrativo*, México, Porrúa, 1959.

PLACENCIA ALARCÓN, Luis Alberto, *PRODECON Ombudsman Fiscal 3 Años en la Defensa de Derechos Fundamentales*, México, PRODECON.

PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *Alternativas Convencionales en el Derecho Tributario*, Madrid, Barcelona, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2003.

RASQUIN, José A. N., *Manual de Latín Jurídico*, 2ª ed., Buenos Aires, Depalma, 1993.

RÍOS GRANADOS, Gabriela, *Notas sobre Derecho Tributario Mexicano*, México, UNAM-Porrúa, 2009.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2013.

ROLDÁN XOPA, José, *Derecho Administrativo*, México, Oxford University Press, 2013.

SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo*, Porrúa, México; 2009.

VELLOSO, Adolfo Alvarado, “La conciliación”, en *Revista Vasca de Derecho Procesal y Arbitraje*, enero, tomo I., San Sebastián, España, 1989. Obra citada por GORJÓN GÓMEZ, Francisco Javier, *Métodos Alternativos de Solución de Conflictos*, México, Oxford University Press, 2006.

Cibergrafía

<https://www.uam.es/otros/afduam/sumario-11.html>.

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/745/13.pdf>

www.tfjfa.gob.mx/investigaciones/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/manual-del-docente>

<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/2/745/13.pdf>

<http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/pdf/DerechoInternacional/8/rse/rse32.pdf>

http://www.grupocto.es/tienda/pdf/tema_p32.pdf

<http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/6/81.htm?s=>

<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>

http://e-archivo.uc3m.es/bitstream/handle/10016/12035/actas_gonzalez-cuellar_2007.pdf?sequence=1

<http://www.accountingweb.com/article/irs-unveils-fast-track-settlement-program-nationwide/222674>

http://www.justiciacotidiana.mx/swb/JusticiaCotidiana/que_es_justicia_cotidiana

<http://www.misfinanzasytudinero.com/tasacion-pericial-contradictoria/>

<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Accertamento/>

http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5344994&fecha=16/05/2014

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5206930&fecha=30/08/2011

http://dof.gob.mx/nota_detalle_popup.php?codigo=5344994

http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lfdc/LFDC_orig_23jun05.pdf

<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/1587/1/RF-03-TC-Troya.pdf>

http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/134/Becarios_134.pdf

<http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/acuerdos-conclusivos>

<http://www.prodecon.gob.mx/Videos/edson2.mp4>

http://www.ccpm.org.mx/avisos/PAF_589_2da_abril_14.pdf

http://www.bdomexico.com/publicaciones/Trascendencia_Acuerdos_Conclusivos.pdf

http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5328244&fecha=27/12/2013

<http://www.prodecon.gob.mx/portal/libros/docs2014/acuerdos-20012014.pdf>

http://prodecon.gob.mx/portal/libros/c14/img/cuaderno_14.pdf

<http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2014/01/Fisco-enero-2014-02.pdf>

<http://prodecon.gob.mx/portal/libros/cclibros/pdf/cc5.pdf>

http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RelacionesInstitucionales/LIBRO_DERECHOS_web.pdf

<http://issuu.com/guiasindustriales/docs/cdn-37>

<http://www.sinembargo.mx/30-06-2013/671950>

http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2015_237-A11.pdf

<http://efectofiscal.mx/prodecon-informe-2014/>