

LOS NUEVOS ACUERDOS CONCLUSIVOS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN Y EL PAPEL DE LA PRODECON

L.D. Tania Joanne González Covarrubias

El pasado 27 de diciembre de 2013, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, los **Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**, en adelante, los lineamientos.

Los lineamientos se emiten como consecuencia de la reforma hacendaria, ya que la misma introdujo al Código Fiscal de la Federación (CFF), los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F, 69-G y 69-H, a través de los que se regulan los Acuerdos Conclusivos, (AC) que constituyen un nuevo medio para que previo a la conclusión del procedimiento de fiscalización, con la mediación de un tercero (Prodecon) y la intervención tanto del contribuyente como de la autoridad fiscal, aquél pueda inconformarse de los hechos u omisiones consignados por la autoridad durante el ejercicio de facultades de comprobación (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica) y proponer una calificación de los hechos distinta a la efectuada por la autoridad.

Conforme al artículo 69 C del CFF, existe la posibilidad de que durante la práctica de visitas domiciliarias, revisiones de gabinete y revisiones electrónicas, el contribuyente opte por la adopción de un **acuerdo conclusivo, mismo que versará sobre los hechos u omisiones consignados por la autoridad en alguna de las etapas del procedimiento de revisión, y que impliquen una calificación de los mismos**, de los que pueda derivar la determinación de incumplimiento de obligaciones fiscales.

De acuerdo con los citados preceptos del CFF, los AC se tramitarán a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), quien tiene un papel de intermediario entre la autoridad y el contribuyente y que conforme a los propios lineamientos, es además facilitadora y testigo para la adopción del acuerdo.

Pero, ¿Para qué sirven los Acuerdos Conclusivos? De conformidad con el artículo 1 de los lineamientos, los AC tienen por objeto que la Prodecon promueva, transparente y facilite la solución anticipada y consensuada de las desavenencias que puedan surgir durante el ejercicio de las facultades de comprobación entre el contribuyente y las autoridades fiscales.

El inicio del procedimiento de suscripción de AC, dependerá siempre de la voluntad del contribuyente ya que sólo podrá tener lugar a través de solicitud por

escrito de éste ante la Prodecon, quien dará seguimiento y trámite a la solicitud y que si bien funge como intermediaria entre el contribuyente y la autoridad revisora, no tendrá la facultad para obligar a las autoridades fiscales o al contribuyente en determinado sentido, ya que de no existir un acuerdo auténtico entre las partes no se suscribirá el AC, y se continuará con el procedimiento de fiscalización de conformidad con las disposiciones aplicables.

La opción podrá ejercerse en cualquier etapa del procedimiento de fiscalización: desde la notificación de su inicio y hasta antes de que se emita la resolución determinante del crédito fiscal.

Se advierte una posible discrepancia entre lo que establece el CFF y los lineamientos en cuanto a la materia sobre la que podrán versar los acuerdos conclusivos, ya que por una parte el artículo 69 C del CFF establece que el acuerdo deberá versar sobre alguno de los hechos u omisiones consignados en la última acta parcial, acta final, oficio de observaciones o resolución provisional en el caso de revisiones electrónicas, lo que necesariamente sujeta el inicio del procedimiento de suscripción de un AC a que se haya levantado el acta final, la última acta parcial o se haya emitido el oficio de observaciones o la resolución provisional, esto es, prácticamente al finalizar el procedimiento de fiscalización y por lo tanto se relativiza el hecho de que el contribuyente pueda ejercer su derecho en cualquier momento una vez iniciadas las facultades de comprobación.

Mientras que los lineamientos en su artículo 1 señala que el AC versará sobre **cualquier hecho u omisión consignado por la autoridad durante el ejercicio de sus facultades de comprobación**, siempre que implique una calificación de la autoridad respecto de hechos y omisiones, lo cual puede tener lugar desde el levantamiento de las actas parciales, es decir, hechos consignados en actos previos al acta final, última acta parcial, oficio de observaciones y resolución provisional.

Por lo anterior existe discrepancia en la materia sobre la que versarán los acuerdos conclusivos, que conforme al CFF serán los hechos u omisiones consignados en el acta final, última acta parcial, oficio de observaciones o resolución provisional, respecto del cual la autoridad haya emitido alguna calificación de hechos u omisiones.

Lo expuesto puede generar inconsistencias en cuanto al verdadero momento en que el contribuyente tiene expedito su derecho para solicitar el inicio del procedimiento, pues si bien el mismo puede ejercerse desde el inicio de las facultades de comprobación de la autoridad, el CFF lo limita únicamente a los hechos u omisiones consignados en el acta final, última acta parcial, oficio de

observaciones o resolución provisional, y con ello es evidente que el contribuyente no podrá ejercer el derecho a solicitar la suscripción de un acuerdo conclusivo sino hasta la emisión de tales actos (acta final, última acta parcial, oficio de observaciones o resolución provisional).

Sin embargo los lineamientos subsanan esa incongruencia al precisar que el acuerdo conclusivo podrá versar sobre cualquier hecho u omisión consignado durante el procedimiento de fiscalización y respecto de los cuales exista una calificación por parte de la autoridad, por lo que aún cuando las resoluciones administrativas no puedan exceder de lo que establecen las leyes, lo cierto es que al traducirse en beneficio del particular, este aparente exceso difícilmente será cuestionado.

En ese sentido, una vez recibida la solicitud de acuerdo conclusivo por parte del contribuyente, y previo cumplimiento de los requisitos de forma (nombre y acreditamiento de la personalidad, domicilio para oír y recibir notificaciones, autorizados para los mismos efectos, manifestación bajo protesta de decir verdad, etc.), la Prodecon procederá a admitirla.

En cuanto a los requisitos de fondo, el contribuyente deberá señalar:

- a) Los hechos u omisiones calificados por la autoridad con los que no está de acuerdo y por tanto desea someter al procedimiento;
- b) La calificación que pretende que se dé a los hechos u omisiones materia del acuerdo, debiendo sostener su pretensión en las disposiciones aplicables;
- c) Los términos en los que desea que la autoridad acepte el acuerdo con relación a tales hechos, debiendo exhibir en copia simple los documentos en los que consten los hechos u omisiones consignadas, materia de acuerdo.

La Prodecon en un plazo máximo de tres días procederá a admitir la solicitud verificando que se cumplan con los requisitos de procedencia y en el acuerdo en el que admita la solicitud, ordenará requerir a la autoridad revisora (autoridad fiscal) para que formule su contestación en un plazo máximo de veinte días hábiles debiendo:

- a) Manifestar si acepta los términos propuestos por el contribuyente en el acuerdo conclusivo que plantea;

- b) Señalar en su caso en qué términos aceptaría el AC debiendo fundar y motivar;
- c) Señalar si no acepta los términos en que se propone el AC, y señalar la fundación y motivación en que se sostiene su negativa;
- d) Acompañar la información o documentación relevante en que se sostenga la calificación de los hechos u omisiones a que se refiera la solicitud de adopción de AC.

Una vez que la Prodecon cuente con la contestación de la autoridad deberá emitir en un plazo máximo de tres días el acuerdo sobre su recepción y cuando la contestación sea en el sentido de que acepta los términos propuestos por el contribuyente, remitirá de inmediato el expediente al área respectiva para que en el plazo de siete días se formule el proyecto del AC. Una vez elaborado el proyecto, será remitido a las partes para que formulen sus observaciones y con o sin ellas, la Prodecon citará a las partes para que en una fecha y hora precisas, acudan a la firma del AC ante la presencia del titular de la Prodecon o el funcionario que ésta designe.

El AC se firma en tres tantos: uno para cada una de las partes y un tercero quedará en los archivos de la Prodecon.

Ahora bien, si la autoridad revisora propone términos diversos a los propuestos por el contribuyente, la Prodecon realizará un examen cuidadoso de los hechos y omisiones consignados y la calificación que la autoridad propone, cuidando que los hechos materia de AC no se varíen en perjuicio del contribuyente y verificará que los términos planteados por la autoridad sean acordes con las disposiciones jurídicas aplicables esencialmente en lo que hace a derechos del contribuyente.

Lo anterior será notificado a las partes en un plazo de cinco días para que el contribuyente manifieste si acepta la contrapropuesta de la autoridad y en caso afirmativo, la Prodecon elaborará el proyecto de AC, notificando a las partes para formular sus observaciones y posteriormente fijará fecha y hora para la firma del AC.

En el tercer supuesto, esto es, si la autoridad revisora se niega a aceptar la adopción del AC, la Prodecon revisará si esta negativa encuentra sustento o no en las disposiciones aplicables y si vulneran derechos del contribuyente. En caso de que la negativa no tenga sustento válido y vulnere derechos del contribuyente, así

lo hará constar en el acuerdo de cierre de procedimiento que notificará a las partes a efecto de que se continúe con el procedimiento de fiscalización iniciado.

Cuando se adopte un AC, la Prodecon verificará en todo momento que se otorgue al contribuyente el beneficio de condonación de las multas según proceda en términos del artículo 69-G del CFF, que será del 100% en por única ocasión.

Los lineamientos estarán en vigor a partir del 1º de enero de 2014 y los casos no previstos en ellos serán resueltos por la titular de la Prodecon para proveer lo necesario.

Se prevé además la facultad de la Prodecon para que convoque mesas de trabajo a partir de la admisión de la solicitud del AC, pero no se precisa, si en dichas mesas se dará intervención a las partes o la mecánica a observar en la operación de las mismas.

Tampoco se precisa en qué términos intervendrá la Prodecon cuando el contribuyente no sustente debidamente su propuesta de calificación de los hechos, o cuando dicha calificación no tenga sustento en las disposiciones fiscales, lo que pone de manifiesto que existe en este proceso una tendencia de apoyo al contribuyente en la que el éste propone y si la autoridad acepta, se firmará el AC en los términos propuestos por aquél, sin importar que quizá lo que proponga no tenga sustento en las disposiciones fiscales, pues no existe obligación de la Prodecon de revisar que la propuesta del contribuyente esté apegada a derecho.

Esta línea de apoyo al contribuyente se confirma con la obligación de la Prodecon de:

- a) Emitir una resolución haciendo constar que la negativa de la autoridad carece de sustento legal.
- b) Asegurarse que el contribuyente goce del beneficio de condonación de las multas.
- c) Vigilar que las modificaciones en la calificación de los hechos que proponga la autoridad no perjudique al contribuyente.

En general de los términos de los lineamientos se desprende que la Prodecon debe asegurarse que el AC no coloque al contribuyente en una situación más desfavorable que la derivada del procedimiento de fiscalización.

Este proceso de suscripción de AC es un nuevo medio por el que se va a normar la actuación de la autoridad dentro de los procedimientos de fiscalización ya que si de ellos se desprende que la autoridad fiscal está realizando una calificación de los hechos u omisiones de modo ilegal, la Prodecon lo hará constar por escrito, lo que evidentemente otorgará al contribuyente una constancia emitida por una autoridad que le servirá como prueba en el procedimiento jurisdiccional que decida emprender.

Asimismo, puede apreciarse de acuerdo con los términos en que están redactados los lineamientos, que lo que resulte del proceso de solicitud de adopción de un AC, ya sea que concluya o no con la firma de un AC, **no perjudicará al contribuyente ya que no lo colocará en una situación más desfavorable que la que se derive del procedimiento de revisión iniciado en su contra, y no se emitirá pronunciamiento alguno que afecte sus posibilidades de defensa en caso de optar por ejercer acciones legales.**

No debe perderse de vista que el artículo 69-H del CFF establece que además de no proceder medio de defensa alguno contra los AC, cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento en las resoluciones de la autoridad, aquéllos, serán **incontrovertibles**, esto es, no podrán ser materia en los medios de defensa.

Asimismo tendrán efectos únicamente entre las partes y no generan precedente alguno, por lo que los AC que se suscriban y que en su caso la Prodecon publique, no podrán ser invocados para buscar la suscripción de un diverso AC en el mismo sentido, esto es, que un AC previo no obliga ni a las partes ni a la Prodecon.

Es importante anticiparnos a los posibles efectos de los acuerdos conclusivos que consideramos que en su aspecto positivo mitigará el mal funcionamiento de la superficial garantía de audiencia que se concede al contribuyente dentro de los procedimientos fiscalizadores, en los que la autoridad ipso facto y sin mayor estudio, rechaza sus defensas, manifestaciones y pruebas.

Por ello, el contribuyente previamente a la emisión de una resolución determinante del crédito fiscal, y a la interposición de los medios de defensa, podrá contar con un medio de negociación dirigido por un tercero que vigilará que esa garantía de audiencia sea efectiva y eficaz, y no se rechacen categóricamente y sin fundamento las manifestaciones o defensas del contribuyente.

Constituirá además, un medio “depuratorio” ya que resolverá, antes de la emisión de una resolución determinante, cuestiones evidentes u obvias que en caso de que se suscriba un AC quedará subsanado en la resolución determinante

y en caso de que no se llegue a la suscripción del AC, en su caso, el contribuyente podrá contar con una constancia por escrito, que facilitará o por lo menos guiará, al órgano de administración de justicia, en el pronunciamiento en uno u otro sentido respecto de ciertos hechos u omisiones.

En ese sentido, al “depurarse” ciertas violaciones de forma o errores evidentes de la autoridad que se traduzcan en una tergiversación de los hechos u omisiones consignados, llevarán a que el medio de defensa que se plantee, verse únicamente sobre aspectos particulares y en la que exista una controversia de fondo o incluso, hasta evitar la interposición de los medios de defensa, ya que como lo precisan los lineamientos en su artículo 1, los AC constituyen un medio alternativo para que el contribuyente regularice su situación fiscal.

Es posible que los AC lleguen a reducir el llamado reenvío: esto es reducir la cantidad de juicios que declaran nulidades que tienen como efecto que las autoridades repongan el procedimiento y vuelvan interminables los procedimientos jurisdiccionales.

Esta figura de los AC parecieran querer dar paso a un arbitraje en materia fiscal que busca propiciar un encuentro negociador entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, y resultará interesante ser testigos de su nacimiento y evolución.

Ojalá las autoridades fiscales muestren una disposición negociadora y una participación racional, sobre bases legales y no meramente recaudatorias que descansan en no pocas ocasiones, en actuaciones, percepciones o interpretaciones falaces o arbitrarias. Por otra parte también esperamos que el contribuyente no desvirtúe este nuevo proceso, empleándolo de manera abusiva sin atender a su verdadero fin.

L.D. Tania Joanne González Covarrubias
Directora TJ Abogados.
taniajgc@tjabogados.com.mx