

Primera edición: septiembre 2017

Compiladora

C.P. y A. Juan Melquiades Vergara Fernández

Secretario de Finanzas y Planeación

Dra. Gabriela Valderrama Izquierdo

Subsecretaria Técnica Hacendaria

Colaboradores:

Mtro. Rodrigo Díaz Robledo	Mtra. María Elena Cuxim Suaste
Mtro. Jean Pawel Fabisiak	Mtro. Esteban Martínez Martínez
Dra. Gabriela Valderrama Izquierdo	Dr. Horacio Espinosa Coria
Mtra. Yohanet Teódula Torres Muñoz	Mtro. Ariel Ramón Medina Alonso
Lic. José Gamaliel Canto Cambranis	Dr. Raymundo Tenorio Aguilar
Mtro. Marcos Gutiérrez Martínez	Biol. Gustavo Maldonado Saldaña
M.C. Julio Cesar Tun Álvarez	Sergio E. González Rubiera
Lic. Rubí Guadalupe Sulub Cih	Dr. Eustacio Díaz Rodríguez
Mtra. Blanca Estela Uch Mezo	Mtro. Carlos Antonio Caporal López

Libro editado por la Secretaría de Finanzas y Planeación con domicilio en Av. 22 de Enero No.1 Edificio Anexo, Planta Baja Col. Centro, C.P. 77000. Chetumal, Quintana Roo, México.

Responsable de edición: Dra. Gabriela Valderrama Izquierdo.

Diseño y formación: Mtro. Adrián Rodríguez Sala

Registro de obra en trámite ante INDAUTOR/SEP.

ISSN en trámite.

1º FORO NUEVA GOBERNANZA ECONÓMICA, POR UNA CULTURA DE FINANZAS SANAS EN UN CONTEXTO DE RENDICIÓN DE CUENTAS.

LA NUEVA JUSTICIA FISCAL

Marcos Gutiérrez Martínez.

RESUMEN.

El presente trabajo refiere los aspectos novedosos en materia de justicia fiscal; en el marco de una nueva gobernanza económica. Se abordarán los antecedentes más representativos; la evolución del Tribunal Fiscal de la Federación hasta el nacimiento de los medios alternativos de solución de controversias.

Se habla a detalle del acuerdo conclusivo, su naturaleza, procedimiento y beneficios. Así como del juicio de resolución exclusiva del fondo, dando a conocer los aspectos más relevantes del mismo, como lo es la oralidad y celeridad.

PALABRAS CLAVE.

Gobernanza económica, justicia fiscal; acuerdo conclusivo; juicio fiscal oral, juicio resolución de fondo.

ABSTRACT.

The present work refers to the novel aspects of tax justice; In the framework of a new economic governance. The most representative antecedents will be addressed; The evolution of the Fiscal Tribunal of the Federation until the birth of alternative means of dispute settlement.

The final agreement, its nature, procedure and benefits are discussed in detail. As well as the judgment of the exclusive resolution of the fund, disclosing the most relevant aspects of it, such as orality and speed.

Keywords.

Economic governance, tax justice; conclusive agreement; oral prosecution, judgment, substantive judgment.

GOBERNANZA.

La definición.

De acuerdo con el diccionario de la Real Academia se define como: "Arte o manera de gobernar que se propone como objetivo el logro de un desarrollo económico, social e institucional duradero, promoviendo un sano equilibrio entre el estado, la sociedad civil y el mercado de la economía."¹

Se dice que la gobernanza, desde su acepción descriptiva, alude a la mayor capacidad de decisión e influencia que los actores no gubernamentales (empresas económicas, organizaciones de la sociedad civil, centro de pensamientos autónomos, organismos financieros internacionales) han adquirido en el procesamiento de los asuntos públicos, en la definición de la orientación e instrumentación de las políticas públicas y los servicios públicos, y da cuenta de que han surgido nuevas formas de asociación y coordinación del gobierno con las organizaciones privadas y sociales en la implementación de las políticas y la prestación de servicios.

Por otro lado, desde una connotación normativa, alude a la idea de que existe cierta forma apropiada, eficaz, correcta, de cómo gobernar una sociedad determinada. De esta forma el concepto de gobernanza se asocia a nociones como la de "buen gobierno", "mejores prácticas de gobierno", impulsadas desde la academia y por diversos organismos internacionales.²

Con base en lo anterior, el termino "gobernanza" alude a una nueva forma de gobernar en la que existe una interacción entre una pluralidad de actores frente al

¹ Consultable en <http://dle.rae.es/?id=JHRSmFV>

² Ideas centrales extraídas del trabajo de investigación de Juana Trujillo, con título: Análisis a la implementación de la armonización contable en entidades públicas del estado de Quintana Roo. Finalista del Primer Premio Nacional de Investigación "Impulso al Desarrollo de las Finanzas Estatales."

gobierno, generando equilibrios y evitando que en el tema de gobierno sólo exista un actor.

Si bien, este foro habla de una nueva gobernanza económica, no puede dejarse de lado el tema relacionado con las contribuciones; pues toda economía pública tiene apoyo en el cobro de las mismas a efecto de poder sostener, por lo menos en parte, el gasto público.

Lo anterior, lleva al hecho de que los administrados, al generar riqueza y ser entes activos de la economía, se verán obligados al entero de contribuciones; y en esa relación con el gobierno, es posible que surjan situaciones en donde ante alguna inconformidad del particular o exceso de la autoridad haya que requerir la impartición de justicia en dicha materia.

Al respecto, es de hacer notar que en nuestro país han existido avances importantes en dicha materia; en donde tal vez, no de manera consciente se ha venido construyendo una nueva manera de gobernar en esta materia; es decir, una gobernanza en materia fiscal.

Lo anterior, es así al considerar no solo la existencia de tribunales administrativos, sino en su especialización, la creación del ombudsman fiscal a nivel federal -con el esfuerzo en muchas entidades para que existan a nivel local- la implementación de medios alternativos de defensa, entre otras acciones, que sin duda hablan de una nueva forma de gobierno y de las nuevas relaciones entre instituciones y sociedad civil.

Bajo este contexto, es que abordamos el tema de la:

NUEVA JUSTICIA FISCAL.

La Historia.

La actual impartición de justicia fiscal en México, entendida como aquella que se administra a través de Tribunales, tiene su antecedente más solido en la Ley de Justicia Fiscal, emitida en el año de 1936, pues con su entrada en vigor se creó el Tribunal Fiscal de la Federación.

La competencia que se le concedió se circunscribió a dirimir controversias entre particulares y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; o con un organismo fiscal autónomo; actualmente, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o el Instituto Nacional del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

En el año de 1939 se emitió el Código Fiscal de la Federación, mismo que abrogó a la Ley de Justicia Fiscal; en 1967 entró en vigor un nuevo Código Fiscal; así mismo, se creó la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

En el año 2000, se reforma dicha Ley Orgánica; en la que se juntan dos jurisdicciones, la administrativa y fiscal, dando pie al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y así, dejó de llamarse Tribunal Fiscal de la Federación.

En el 2005 se expide la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; ordenamiento que viene a ser la expresión legislativa de los derechos básicos de los pagadores de impuestos en sus relaciones con las autoridades fiscales.

En 2006 surge la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; con la cual, se extrajo del Código Fiscal de la Federación la regulación del juicio contencioso, buscando con ello perfeccionar las reglas aplicables al procedimiento. También, en ese año, se emitió la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; en la que se precisa que su fin es garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal.³

Con la reforma constitucional del año 2011; el paradigma de los derechos en México se transforma, siendo el eje central: la promoción, el respeto, la protección y la

³ Artículo 1º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

garantía de los derechos humanos, dentro de los cuales se contemplan los relativos a los pagadores de impuestos.

Es por ello que en ese año, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente inició el ejercicio de sus funciones, con lo que inicia una nueva etapa en la justicia fiscal, ya que a través de los servicios no jurisdiccionales de dicha institución (Asesoría, Quejas y Reclamaciones y Representación Legal) el Estado Mexicano provee de servicios gratuitos especializados para garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal.⁴

En el mismo 2011, entraron en vigor dos vías procesales, dentro del juicio contencioso, que buscaron agilizar la impartición de justicia: el juicio sumario y el juicio en línea; con lo cual, se abreviaron los plazos y términos; y se incorporaron a la administración de justicia medios telemáticos.

En 2014, con motivo de la reforma al Código Fiscal de la Federación se crea la figura del Acuerdo Conclusivo, como el primer medio alternativo de solución de diferendos dentro de los procedimientos de auditoría; mismo que permite resolver de manera anticipada (antes de llegar a juicio) los aspectos observados por las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de revisión.

En 2016, se expide la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, con la cual, se suprime del nombre del Tribunal lo relativo a la materia fiscal; y se amplía la competencia para conocer de las responsabilidades administrativas de los servidores públicos y particulares vinculados con faltas graves.

⁴ La misión de la PRODECON se establece como: "Garantizar el derecho de los contribuyentes 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." Consultable en www.prodecon.gob.mx

En 2017, se reforma el Código Fiscal de la Federación y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mismas que dan paso a la creación del recurso administrativo y al juicio de nulidad de resolución exclusiva de fondo, cuyos principios rectores son la oralidad y celeridad.⁵

De esta forma, se puede advertir que la construcción de un sistema que permita el acceso a la justicia fiscal, se ha realizado a través de instituciones y ordenamientos legales variados.

Vertientes de Acceso a la Justicia Fiscal.

Con base en lo antes descrito podemos decir que el acceso a la justicia en materia fiscal, fuera de tribunales, está a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; en tanto que el control jurisdiccional, se encarga al órgano especializado Tribunal Federal de Justicia Administrativa, no vinculado al poder judicial.

En la actualidad, los pagadores de impuestos cuentan con un sistema amplio para acceder a la justicia fiscal, tal como se muestra a continuación:

ALTERNATIVA. PRODECON	ADMINISTRATIVA AUTORIDAD FISCAL	JURISDICCIONAL TEJFA
Acuerdo Conclusivo	Recurso de revocación;	Juicio tradicional;
	Recurso de revisión;	Juicio sumario;
	Recurso de revocación exclusivo de fondo.	Juicio en línea; Juicio de resolución exclusiva de fondo.

A continuación, abordaremos las dos vertientes más nuevas de la justicia fiscal; y las que dan título al presente trabajo:

⁵ Artículo 58-16 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

ACUERDO CONCLUSIVO.

Con motivo de la reforma fiscal para 2014, se introdujo al sistema jurídico nacional la figura del “acuerdo conclusivo”; tal surgimiento se dio en el marco del nuevo paradigma en materia de protección de derechos fundamentales, incluyendo los relativos a los pagadores de impuestos.

Es un medio alternativo de solución de diferencias entre los pagadores de impuestos y las autoridades fiscales federales -se incluye al Gobierno del Estado por convenios de colaboración- con motivo de los hechos consignados en los procedimientos de auditorías (revisión de gabinete, visita domiciliaria y revisión electrónica); este procedimiento se inscribe dentro de la justicia alternativa que prescribe el artículo 17 Constitucional.

Antes de la existencia del acuerdo conclusivo, para encontrar consenso respecto de las diferencias que se presentaban en las auditorías, los particulares sólo tenían la posibilidad de acudir a un medio de defensa, ya sea a través del recurso administrativo, juicio contencioso administrativo, o bien, el amparo; trámites procedimentales que hasta cierto punto pudieran ser engorrosos, largos, costosos y siempre con el riesgo latente de que ocurran varios factores que lleven a la consecuencia de obtener resultados desfavorables.

La responsabilidad de tramitar el acuerdo conclusivo es de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente bajo los principios de celeridad, flexibilidad e inmediatez; el procedimiento carece de formalismos y presupone la buena fe y la voluntad auténtica de las partes; lo que lo hace novedoso y con múltiples beneficios.

En este procedimiento se permite que sean los propios interesados los que encuentren una solución consensuada a cualquier contrariedad surgida con la autoridad fiscal respecto de la situación de fondo revisada, todo dentro del marco de la ley, quienes con el auxilio de la intermediación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establecerán la manera en que se cumplirá dicha solución.

PROCEDIMIENTO.

Inicia con la solicitud ante PRODECON, en la que se señalan los hechos u omisiones que se le atribuyen al contribuyente y con las cuales no está de acuerdo; se deben acompañar las pruebas necesarias que sustenten el dicho, así como copia simple del documento en el que consten tales hechos (cualquier acta, oficio de observaciones o la resolución provisional tratándose de la revisión electrónica).

La presentación de la solicitud puede ser desde el momento en que inicia la revisión y hasta antes de la notificación del crédito fiscal; y suspende el procedimiento de la facultad de comprobación de que se trate.

Una vez admitida la solicitud, se notifica a la autoridad para que en el plazo de 20 días hábiles produzca su contestación; para el caso de que la autoridad no atienda el requerimiento PRODECON puede multarla.

Al contestar, la autoridad puede:

- Aceptar los términos de la solicitud. Caso en el cual, se procede a la elaboración del proyecto de acuerdo conclusivo en un plazo máximo de 7 días; después, se da vista a las partes para que formulen observaciones; una vez desahogadas, se cita a las partes para su suscripción.
- Expresar con precisión los diversos términos en que procedería la adopción del acuerdo. Se da a conocer al contribuyente la respuesta para que manifieste si acepta o no los términos propuestos. PRODECON puede convocar a mesas de trabajo en cualquier momento para que las partes lleguen a un consenso; llegando a éste, se fija la fecha para la suscripción del acuerdo.
- Rechazar los términos en que se plantea el acuerdo, expresando los fundamentos y motivos de su negativa. Caso en el cual se emitirá el acuerdo de cierre y se pueden hacer consideraciones acerca de si

la negativa de la autoridad incide en violaciones graves y evidentes a los derechos de los contribuyentes.

Los beneficios de acudir a dicho procedimiento son:

- Condonación del 100% de multas;
- Se abrevia la conclusión de las auditorías;
- Se abarata el costo, al no existir necesidad de acudir al juicio de nulidad;
- El punto sobre el que versa el acuerdo se convierte en definitivo;
- El acuerdo al que se llegó no es posible impugnarlo;
- La corrección del contribuyente es de común acuerdo sin condiciones unilaterales de la autoridad;
- El procedimiento es ágil, accesible y sin costo alguno;
- Se apoya a la regularización del contribuyente.

En razón de lo anterior, los pagadores de impuestos que se encuentran sujetos a una revisión fiscal y de la cual, hayan surgido diferencias con lo advertido por la autoridad, tienen la posibilidad de acudir a este medio alternativo, para que de manera consensuada y dentro del marco de la ley se aclare su situación fiscal.

JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO.

Es una vía jurisdiccional para controvertir una resolución en la que se haya establecido en dinero, una obligación fiscal con motivo de una revisión de la autoridad; dicha resolución debe ser por un importe superior a 200 veces la unidad de medida y actualización (aproximadamente más de 5 millones y medio de pesos).

La creación de esta opción en favor de los contribuyentes surge en el contexto de que la impartición de justicia dentro del Tribunal Federal de Justicia Administrativa se ha centrado en el análisis del cumplimiento de los requisitos de forma que deben cubrir los actos de autoridad; tan es así que al analizar las jurisprudencias y tesis

publicadas en la revista electrónica de dicho Tribunal⁶, se advirtió que en el año 2014, sólo el 16.15% abarcó temas de fondo; en tanto que en 2015 ese porcentaje equivalió al 10.67%; y para el año siguiente tan sólo fue de 13.89%

Dicha vía procesal aporta los siguientes aspectos novedosos:

- **Se basa en los principios de oralidad y celeridad; se abrevian términos y se establecen audiencias para fijar la *litis* y para el desahogo de la prueba pericial.**

Lo anterior es de vital trascendencia, ya que la materia fiscal requiere alta especialidad, y toda vez que hay diversos aspectos no regulados a detalle por la ley, el actuar de la autoridad se sustenta, en ocasiones, en las normas de información financiera, resoluciones de carácter general o incluso, criterios internos; por lo que es fundamental que las partes puedan explicarle, de forma verbal al Magistrado el motivo de la controversia.

Lo mismo ocurre en el desahogo de la prueba pericial, en la cual, el Magistrado podrá calificar la idoneidad del perito; esto es, si estima que tiene la capacidad y características necesarias para el desahogo de la misma; otro aspecto relevante será que el Magistrado podrá preguntar al perito cualquier aspecto que ayude a desahogar las dudas existentes.

Tal situación ayudará a la emisión de una resolución más precisa; y acortará el tiempo de su emisión, pues el proyectista tendrá con claridad la dirección a seguir; e incluso, es muy probable que después del desahogo de dichas audiencias ya se haya establecido, en el ánimo del juzgador, el sentido de la resolución.

- **Solo se resolverá sobre aspectos de fondo; aunque la resolución se base en aspectos de forma, siempre que se acredite que se pagaron las contribuciones;**

⁶ Consultable en: <http://setj.tfjfa.gob.mx/SCJ/>

Esta situación fortalece el acceso a la justicia material en beneficio de los pagadores de impuestos que en el día a día hacen el trabajo de cumplir con el entero de las contribuciones y que por alguna razón o momento incurrieron en el incumplimiento formal; por ejemplo, la derivada en la presentación extemporánea de algún aviso o declaración; ya que es lamentable que en ciertos casos, no obstante que el contribuyente haya pagado las contribuciones, incluso con actualizaciones y recargos, sea sujeto a créditos fiscales por aspectos formales que al final no trascienden con el pago que efectuó.

- **El contribuyente puede elegir si sujetarse o no, a tal forma de juicio;**

En la actualidad existen diversas formas para acceder a la justicia fiscal, así como diversas vías, dentro del propio juicio contencioso administrativo; por ende, el hecho de que el pagador de impuestos pueda elegir la manera en que presentará su defensa ante un acto que estime ilegal fortalece el estado de derecho y el acceso a la impartición de justicia.

Con tal opción, se permite al afectado decidir la forma de emprender su defensa; lo cual, puede estar acotado por diversos aspectos, no necesariamente vinculados con no tener la razón; sino con situaciones externas como el tiempo en que demora un juicio en la vía tradicional, el costo en los honorarios de los abogados o de los peritos, o bien, con la misma perspectiva financiera del negocio motivo del crédito fiscal.

- **Admitida la demanda se suspenderá de plano la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de que se garantice el interés fiscal, la cual operará hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio.**

Lo anterior aligera la carga administrativa para obtener la suspensión mediante la garantía; también impacta en la operación financiera del negocio; lo cual, se hace evidente cuando una vez obtenida la nulidad de la resolución controvertida no se pueden recuperar los gastos efectuados, y los relativos a la obtención de una garantía.

- **Los Magistrados al dictar la sentencia, podrán, en un ejercicio de ponderación, poner por encima del incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento, el hecho de que no se causaron las contribuciones determinadas.**

Esta innovación es congruente con lo dispuesto en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en donde se dispone que las resoluciones que emita el Tribunal deberán apegarse, entre otros principios a los de: derechos humanos, verdad material, razonabilidad, y presunción de inocencia.⁷ En efecto, al permitir que los Magistrados puedan ponderar si la no causación de las contribuciones está por encima de posibles violaciones a cuestiones formales, es un paso hacia adelante en pro de dichos principios.

- **Cuando en la sentencia se deba modificar la cuantía del crédito, la Sala debe precisar el monto, alcance y términos para su cumplimiento.**

Lo anterior evitará que el Tribunal reenvíe las resoluciones a la autoridad fiscal a efecto de que ésta vuelva a determinar la cuantía de los créditos; lo que abona a la celeridad en la definición de la situación jurídica de los contribuyentes; además, denota la alta especialización y experiencia que debe tener el personal del Tribunal, no sólo en la instrucción de los juicios sino en el fondo de los asuntos, ya que una adecuada vinculación de ambos aspectos dará todos los elementos necesarios para fijar dicha cuantía.

De igual forma, se acota la discrecionalidad de la autoridad para resolver los asuntos en los que se ordena reponer determinado acto y la forma en que deben cumplirse; aspectos que contribuyen a la seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes.

Finalmente, es de señalar que para la puesta en marcha de esta nueva modalidad de juicio, se establece que a más tardar el 30 de junio de 2017, el Tribunal Federal

⁷ Artículo 1º.

de Justicia Administrativa adscribirá tres Salas Regionales Especializadas, cuya integración contará con Magistrados que cuenten con mayor experiencia en materia fiscal.

Conclusiones.

- En la actualidad, el acceso a la justicia fiscal se encuentra encomendada a dos instituciones especializadas, desde el aspecto no jurisdiccional a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; y en la vía de los juicios, al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, través de las Salas Especializadas por crear;
- La variedad de medios de acceso a la justicia fiscal incluye: el acuerdo conclusivo, el recurso administrativo y el juicio de nulidad, éste en sus diversas vías: en línea, sumario, tradicional y resolución exclusiva de fondo;
- El acuerdo conclusivo es el primer medio alternativo para solucionar las diferencias que se susciten entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, como consecuencia de las facultades de revisión; procedimiento que se rige por los principios de celeridad, flexibilidad e inmediatez;
- El procedimiento de acuerdo conclusivo es instruido por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, lo que lo hace gratuito y con los beneficios principales de: la condonación de multas de fondo y forma, la regularización ágil y legal de la situación fiscal de los contribuyentes y sin necesidad de acudir a juicio;
- El juicio de resolución exclusiva de fondo es tramitado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, constituye una vía más para la impugnación de créditos fiscales, superiores a 5 millones de pesos;
- Dicho juicio se sustenta en los principios de oralidad y celeridad; resolverá sobre aspectos de fondo; es optativo para el contribuyente; se suspende la ejecución sin necesidad de garantizar; es dable resolver el fondo aún con incumplimientos de forma y podrá modificarse la cuantía de los créditos desde la sentencia.

