

LA CREACIÓN DE UNA INSTANCIA DE CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA PREVIA AL JUICIO DE NULIDAD FISCAL

Dr. J. Arturo Sánchez Aceves¹

SUMARIO. 1. Presentación. 2. Instrumentos Jurídicos de Protección de los gobernados frente a la Administración Pública. 3 Propuesta de introducción de la figura de la conciliación en materia tributaria previa al inicio del juicio de nulidad fiscal. 4. Características generales de la conciliación en materia tributaria que se propone. 5. Razones para justificar la introducción de la conciliación tributaria. 6. Los supuestos normativos de la conciliación en materia tributaria. 7. La reforma legal que se propone para introducir la conciliación ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como ombudsman tributario mexicano.

1. Presentación.

La jurisdicción administrativa, catalogada como el grado más elevado de la protección jurídica del gobernado frente a la Administración Pública, no es el único camino que actualmente tiene el particular para impugnar actos administrativos que sean considerados ilegales. Se cuenta ahora con la regulación del procedimiento administrativo, la responsabilidad económica de la administración, el control de la Informática, y el Ombudsman.

Desafortunadamente, en nuestro país, los últimos tres instrumentos mencionados con anterioridad, fueron olvidados completamente de las normas constitucionales y legales durante largo tiempo, y no fue sino hasta de manera muy reciente, en que se han comenzado a desarrollar sus instituciones.

Basta mencionar que todas estas figuras fueron introducidas formalmente a nivel federal con el inicio del presente siglo. Así, tenemos que el artículo 113 constitucional que viene a establecer la responsabilidad patrimonial del Estado, apenas entró en vigor en el año de 2004, aunque para 2003 ya estaba en vigor el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, que contempla al Instituto Federal de Acceso a la Informática (IFAI), fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de junio de 2002.

Por último, La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que viene a introducir a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es de 4 de septiembre de 2006, Sin

embargo, este órgano no ha podido todavía iniciar sus labores propiamente, debido a la impugnación de diversos preceptos a esta Ley, por parte principalmente de la Procuraduría General de la República.²

Estos medios de defensa del gobernado, han tenido desafortunadamente una evolución lenta, y desafortunadamente dejan todavía mucho que desear, sin embargo, es tiempo de comenzar a buscar fórmulas para poder aprovechar a estas Instituciones y evitar que se conviertan en “elefantes blancos”.

En este trabajo, se propone crear una instancia de conciliación tributaria, en donde el tercero conciliador sería la Procuraduría de la Defensa del Consumidor, actuando como un ombudsman tributario, situación que pensamos se justifica plenamente, pues este órgano público, reúne las características adecuadas para llevar a cabo una encomienda de esta naturaleza, si bien se requeriría realizar reformas legales para ampliar su competencia, por un lado, y por el otro, otorgar a las autoridades fiscales facultades para que puedan llegar a acuerdos de esta naturaleza con los contribuyentes.

Dos finalidades principales tendrían la creación de este tipo de medio alternativo de solución de controversias. En primer lugar, otorgar a los contribuyentes con menor capacidad económica, un nuevo medio de defensa, a través del cual, con ciertas limitantes, y de manera excepcional, podrían llegar a un arreglo amistoso con las autoridades administrativas, de manera rápida, ágil y segura.

La segunda, constituirse como una forma indirecta de paliar el grave problema que representa para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la fuerte carga de trabajo por las grandes cantidades de demandas que se han venido presentando en los últimos años.

Creemos que en los tiempos por venir, será necesario encontrar fórmulas novedosas, a través de medios alternativos, que permitan a los gobernados, especialmente a los que tienen escasa capacidad económica, encontrar una manera más fácil y económica de defender sus intereses, y que mediante diferentes medidas, se evite poner en riesgo el cumplimiento del precepto constitucional de justicia pronta, completa y expedita, por parte de los tribunales mexicanos.

2. Instrumentos Jurídicos de Protección de los gobernados frente a la Administración Pública.

No se debe pensar, como ha medida sucede, que la jurisdicción administrativa y los recursos administrativos, son los únicos medios de la justicia administrativa.

Siguiendo las ideas de Héctor Fix-Zamudio, tenemos que existen también otros instrumentos jurídicos de protección de los gobernados frente a la Administración Pública, como son: la regulación del procedimiento administrativo, la responsabilidad económica de la administración, el control de la Informática, y el Ombudsman.³ A continuación desarrollaremos de manera somera cada una de estos instrumentos.

a) La jurisdicción administrativa.

Sin lugar a dudas, el instrumento de protección más importante que los gobernados tienen frente al actuar de la administración pública, es el de la jurisdicción administrativa, toda vez que el establecimiento de tribunales administrativos, vino a revolucionar en su momento, a nuestro sistema jurídico.

Lo característica de estos tribunales de lo contencioso administrativo, además de su particular naturaleza, al no haber sido introducidos dentro del Poder Judicial, “estriba en la existencia de un litigio entre particulares y la administración”.⁴

La importancia de la justicia administrativa radica en la posibilidad que tienen estos tribunales administrativos de decidir en forma definitiva los conflictos entre gobernado y autoridades administrativas, pero en un ámbito jurisdiccional.

De esta manera, tenemos que en un país que se precie de contar con verdadero estado de derecho, resulta indispensable que se regule de manera precisa, a las autoridades administrativas, tanto las facultades que se otorgan de forma reglada, como las discrecionales, a fin de otorgar al gobernado seguridad jurídica frente a la administración, y que en el supuesto de que éstas no obren de conformidad con las normas legales, entonces el particular podrá acudir a los tribunales administrativos, en contra de ese ilegal actuar de las autoridades, para que de manera imparcial, y mediante una sentencia de índole jurisdiccional, se protejan sus intereses.

Se trata pues del instrumento de justicia administrativa que asume la mayor eficacia para la protección jurídica de los gobernados.

b) La regulación del procedimiento administrativo.

De particular importancia también es la regulación del procedimiento administrativo, pues a través de ésta, se otorga seguridad jurídica al gobernado, para que conozca cuáles son y qué alcances tienen las facultades y competencias de las autoridades administrativas.

De esta manera, cuando las autoridades administrativas realizan actuaciones fuera del marco legal, los gobernados podrán acudir ante éstas, a través de los recursos administrativos.

Estos medios constituyen "... un procedimiento legal de que dispone el particular, que ha sido afectado en sus derechos jurídicamente tutelados por un acto administrativo determinado, con el fin de obtener de la autoridad administrativa una revisión del propio acto que emitió, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de que ella encuentre demostrada la ilegalidad del mismo a partir de los agravios esgrimidos por el gobernador".⁵

En teoría, este instrumento debe observarse, no sólo como una forma más de defensa de los gobernados, sino también como una oportunidad que tienen las autoridades administrativas, para que revisen su actuar, por lo que no es una manera litigiosa de resolver conflictos.

c) La responsabilidad económica de la administración.

Otro instrumento que es mencionado en la doctrina de manera reiterada para la tutela de los derechos e intereses legítimos de los administrados, radica en el establecimiento de medios a través de los cuales se puede exigir la responsabilidad económica de la administración.

Se dice que esta herramienta constituye el presupuesto indispensable de la defensa que tienen los gobernados en un estado de derecho, y tiene lugar cuando "... una persona sufra un daño —material o moral— causado directamente por agentes estatales, y que a medida que la intervención del Estado se amplía y la administración se desarrolla, la teoría de la responsabilidad tiene que aumentar su aspecto asegurador, para mantener un razonable equilibrio de poderes reales entre Estado y administrados".⁶

Desafortunadamente, en nuestro país, apenas en el inicio del presente siglo, se realizaron las reformas constitucionales al artículo 113, que permitieron introducir propiamente la responsabilidad patrimonial del Estado, y en el ámbito fiscal, también recientemente se adiciona en el artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, este instrumento de protección jurídica del gobernado.

d) El control de la Informática.

A partir de los años setentas del siglo pasado, surgió en varios ordenamientos de los países industrializados, otro instrumento en beneficio de los gobernados, con la finalidad de tutelar sus derechos frente a la posible afectación derivada del empleo de la informática por parte de las autoridades administrativas.

Los avances de la tecnología también pueden constituir una herramienta de invasión de la privacidad y de la esfera jurídica de los administrados, lo que ha venido a traer como consecuencia la creación de organismos técnicos, que puedan obtener un equilibrio

entre la necesidad de información de la administración y los derechos e intereses legítimos de los administrados.

Nuevamente, este instrumento es de muy reciente creación en nuestro sistema jurídico, pues la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, fue introducida recién iniciado el presente siglo.

e) El Ombudsman.

A partir de la aparición formal de esta figura en los países escandinavos, ha tenido una extraordinaria expansión en todo el mundo, ya sea para que, efectivamente los gobernantes de un país cumplan con las características que tiene un estado de derecho, o bien, para aparentar que se vive en un estado de esta naturaleza.

En el año de 1809, se estableció en la constitución sueca, "... junto al Canciller de Justicia, un Ombudsman (Justitieombudsman), como auténtico representante del Parlamento (Riksdag), encargado de velar por el cumplimiento de las leyes".⁷

La palabra "ombud" en Suecia, "... se refiere a una persona que actúa como vocero o representante de otra. El ombudsman o defensor del pueblo es un representante del parlamento y, por extensión, de los ciudadanos. El funcionario, desde su nacimiento en la Constitución sueca, tiene como tarea la defensa de los derechos individuales ante las autoridades, y es un guardián de éstos por el Parlamento".⁸

Esta figura ha sido asimilada en un gran número de países de occidente, y poco a poco se fue trasformando en un órgano ubicado fuera del gobierno, de manera totalmente independiente, que es una de sus principales características. En este sentido, estamos de acuerdo con lo que debe de ser verdaderamente un ente de esta naturaleza, en el sentido de que:

"El ombudsman es considerado hoy como un símbolo de todo Estado democrático, la esencia de lo que el gobierno debía de hacer; es decir, fomentar el bienestar ciudadano, defender las libertades individuales y velar para que la burocracia administrativa trate con equidad a todos los ciudadanos. El Ombudsman constituye un control independiente y despolitizado de las autoridades públicas o por lo menos de sus operaciones administrativas. Tiene la posibilidad de asegurar una administración pública más eficiente y promover reformas administrativas. Se presenta como una opción para corregir los errores de las administraciones públicas, puesto que se ofrece a los ciudadanos como un agente experto e imparcial cuya acción no acarrea ningún gasto económico a los reclamantes..."⁹

Ya en nuestro sistema jurídico, si bien existen algunos antecedentes —como la Defensoría de los Derechos Universitarios de la UNAM de 1985—, no fue sino hasta el

5 de junio de 1999, cuando mediante Acuerdo Presidencial, se creó la Comisión Nacional de Derechos Humanos, esto es, casi dos siglos después de que fue instituida esta figura por primera vez en Suecia.

En la actualidad, esta Comisión es un órgano constitucional autónomo, que se supone debe tener una absoluta independencia, y sus principales funciones son las de recibir quejas y denuncias sobre la violación de los derechos humanos por parte de las autoridades públicas, pudiendo inclusive, realizar investigaciones de oficio para poder formular las recomendaciones correspondientes.

Sin embargo al no ser éstas ni obligatorias, ni vinculatorias, no han tenido la trascendencia que la sociedad esperaba, pero es ya un avance importante en la defensa de los gobernados frente a los abusos del poder público, y lo será cada vez más, a medida que los miembros de este Instituto logren ser más independientes de los gobernantes.

Después de esta Comisión, ha habido una expansión importante en la creación de órganos de esta naturaleza, como son las Comisiones Estatales de Derechos Humanos, y la creación de entes especializados con las características de un ombudsman.

En materia fiscal, tal y como ya lo mencionamos, no fue sino hasta el 4 de septiembre de 2006, cuando se crea la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que si bien es de muy reciente creación, desde nuestro punto de vista, no ha tenido el impacto deseado, y puede llegar a convertirse en lo que se conoce como “un elefante blanco”, pudiendo caer en un descrédito semejante al que se han enfrentado en su momento instituciones públicas como la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), y la Comisión Nacional para la Protección y Defensa al Usuarios de Servicios Financieros (CONDUSEF).

La propuesta central de este trabajo consiste en proponer una ampliación de la competencia de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de que éste se convierta en un verdadero ombudsman tributario, a través de la introducción de la conciliación en la materia fiscal, y que además, se constituya como una herramienta más eficaz para la solución de controversias entre los gobernados y la administración pública, para que de manera indirecta, se apoye la labor que realiza el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero siempre teniendo en cuenta que esta figura es un instrumento más para la defensa de los particulares frente a la Administración Pública.

3 Propuesta de introducción de la figura de la conciliación en materia tributaria previa al inicio del juicio de nulidad fiscal.

La doctrina menciona normalmente la existencia de cuatro medios alternativos para la solución de conflictos: la negociación, la mediación, la conciliación y el arbitraje. Cada una de estas figuras se caracteriza porque se trata de medios complementarios de solución de litigios, en los que no interviene ningún órgano jurisdiccional.

Su utilización depende del grado de intervención que se quiera, ya sea de las propias partes en conflicto, o bien, de una persona que funge como tercero ajeno al problema. De igual manera, es muy importante para decidir sobre cualquiera de estas figuras, la función que se quiera que el tercero realice en la búsqueda de la solución. Así podemos mencionar las definiciones siguientes:

Negociación, es una figura en la que sólo intervienen las partes en conflicto, las que tratan de encontrar su solución obteniendo cada una un beneficio, pero a su vez, cediendo o renunciando a otros. Lo más característico de la negociación, es que en ella no hay intervención de un tercero.

Mediación: Interviene un tercero ajeno al conflicto, que tiene la función de reunir a las partes con el propósito de que logren una solución consensuada, pudiendo éste externar su opinión, pero sin hacer ninguna proposición concreta.

Conciliación: La intervención del tercero es ya más activa, pues no sólo debe emitir opiniones, sino que su obligación principal estriba en proponer soluciones novedosas y viables que induzcan a las partes a llegar a un arreglo amistoso.

Arbitraje: En esta figura, las partes manifiestan libremente su voluntad de someterse a la decisión de un tercero. De esta manera, la intervención del tercero adquiere ya mayor relevancia al constituirse como el árbitro que dicta la solución del conflicto, misma que debe ser acatada por las partes, por ser obligatoria su decisión.

Muchas críticas se han mencionado ante la posibilidad de que se instaure un medio alternativo de solución de conflictos, como los que hemos mencionado con anterioridad, pues se señala que en tratándose de adeudos fiscales, el cobro debe realizarse por parte de las autoridades fiscales de manera forzosa, y que por lo tanto, no se debe permitir la intervención de la voluntad del contribuyente.

No obstante, nuestro actual sistema jurídico parece albergar una norma legal en la que se da cierta oportunidad de que las autoridades fiscales y los contribuyentes alcancen un arreglo amistoso en cuanto al pago de obligaciones fiscales omitidas; nos referimos al artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, que indica la posibilidad de que las

autoridades fiscales autoricen el pago de contribuciones omitidas y sus accesorios, de forma diferida o en parcialidades, previa petición que realice el contribuyente.

A este tipo de acuerdos que se dan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, la doctrina mexicana les conoce como “concordato tributario” o “convenio fiscal”, y fueron incluidos desde el Código Fiscal de la Federación de 1938; si bien, desaparecen en el Código Fiscal de la Federación de 1967, se trata de una figura que ha sido muy utilizada por nuestros legisladores, en diversas leyes impositivas a través del tiempo.¹⁰

La naturaleza jurídica de esta figura, ha sido muy debatida por los estudiosos del tema, pues se le ha considerado, como un contrato de adhesión, una forma de determinación de la base impugnable, así como un acto unilateral de la administración aceptado por el contribuyente.

Originalmente se le consideró como una transacción, en la que fisco y contribuyente definían la solución del litigio, semejándose de esta forma, a la negociación. Sin embargo, esta tesis fue en seguida repudiada, “observándose que el impuesto es, por naturaleza, indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género o de transacción en especie.”¹¹

En este orden de ideas, y para los fines de nuestra propuesta, nos ha parecido importante desarrollar la figura del concordato tributario, porque en principio, contiene la intervención de la voluntad de una de las partes, aunque sabemos ahora que los tribunales federales consideran a los convenios fiscales propiamente como una facultad discrecional de las autoridades tributarias.

En este sentido, la razón principal por la que se niega la posibilidad de que en nuestro país se llegue a instaurar una instancia de conciliación entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, consiste en que esta institución jurídica opera *como un procedimiento en el que impera la autonomía de la voluntad de las partes en conflicto*.

De esta forma, se dice que tanto la conciliación, como la mediación y el arbitraje, no pueden ser utilizados en la materia tributaria, puesto que se obligaría al Estado a transigir, violándose con ello el principio de “indisponibilidad de la obligación fiscal”, situación que más adelante se comentará oportunamente.

A pesar de lo anterior, debemos señalar que la conciliación, así como los demás medios alternos para la solución de conflictos, se utiliza cada vez más en nuestro sistema jurídico. Podemos mencionar muchos procedimientos a través de los cuales se ha introducido a esta figura, como por ejemplo en materia mercantil, de derechos de autor, y en conflictos médicos, etc.

Si bien es cierto que la mayoría de los procedimientos antes citados se encuentran propiamente inmersos dentro del derecho privado, en nuestro país también existen medios de solución de conflictos amigables en el derecho público, de entre los cuales sobresale, el procedimiento que se lleva ante las Juntas de Conciliación y Arbitraje en el ámbito laboral.

No obstante, no existen antecedentes de que se hayan utilizado en nuestro país medios amigables para la solución de conflictos tributarios en la justicia federal, que vengán a funcionar en forma alterna a los medios de defensa establecidos en nuestro medio jurídico, aunque esta posibilidad si se ha logrado en otras latitudes de América Latina.¹²

Debido a lo anterior, creemos necesario a continuación exponer las características principales de la conciliación que la doctrina establece.

La palabra conciliar proviene del vocablo latino “Conciliare”, que conforme con lo señalado por la Real Academia de la Lengua Española, significa “componer, ajustar los ánimos de quienes estaban opuestos entre sí”. La conciliación, como ya mencionó, es un medio alternativo de resolución de conflictos legales, a través del cual las partes resuelven directamente un litigio con la intervención o colaboración de un tercero”.

La persona que interviene como tercero o conciliador, normalmente debe tener una serie de habilidades que le permitan inducir a las partes para que celebren un arreglo amistoso. Además de ser neutral e imparcial, debe estar lo suficientemente calificado para proponer soluciones que satisfagan a los involucrados.

Debido a lo anterior, se dice que “En el fondo, la conciliación es una negociación asistida, donde las partes buscan dar una solución satisfactoria permitiendo, en forma concertada, la intervención de un tercero, que tenga la capacidad de proponer fórmulas conciliatorias, fomentando en todo el momento del proceso la comunicación entre las partes...”¹³

Por otra parte, la doctrina acepta que existen dos tipos de conciliación: la judicial y la extrajudicial, y dentro de ésta, la privada y la administrativa. La primera de ellas, consiste en un medio alternativo que se establece como una de las fases dentro del procedimiento de un proceso judicial, y se trata de una forma especial de conclusión de éste, mediante una sentencia, a través de la cual el juez —que dirige esta clase de conciliación—, otorga al arreglo amistoso la eficacia de cosa juzgada.

En cambio, la conciliación extrajudicial, se realiza en forma anterior a que se inicie un juicio, o inclusive un arbitraje, y es mucho más flexible porque el tercero conciliador puede ser cualquier persona, y la resolución del conflicto se lleva a cabo a través de un convenio o acuerdo entre los involucrados o cualquier otra forma de transacción.

Normalmente se regula en las leyes que estos acuerdos conciliatorios que se dan en una conciliación extrajudicial, transiten hacia una decisión que conduzca a una forma de cosa juzgada, con la finalidad de evitar que todas las cuestiones dirimidas durante la conciliación —y que ya forman parte del acuerdo amistoso alcanzado—, no vuelvan a debatirse a través de un proceso judicial, o de otra forma de resolución alternativa de conflictos.

Los principios más importantes de este medio alternativo de resolución de conflictos son:¹⁴

a) La Equidad y la neutralidad, a través de los cuales el tercero conciliador debe velar por la legalidad de los acuerdos, sin que tenga ningún vínculo con alguna de las partes.

b) La Confidencialidad, que viene a fungir como un elemento de seguridad de las partes, en el sentido de que la información que recibe el conciliador, no deberá ser revelada a nadie, excepto cuando de esta información se advierte que hay de por medio un delito que puede producir un atentado contra la integridad de las partes.

c) La Buena fe y la Veracidad, como una obligación que tienen las partes de conducirse con buena fe en la información que maneja el conciliador.

d) La Voluntariedad, que señala que las partes son las únicas que deben intervenir para tomar una decisión para solucionar el conflicto.

e) El Empoderamiento o simetría de Poder, que nos indica que se debe buscar un aceptable equilibrio de poder entre las partes, porque de lo contrario generaría un proceso conciliatorio plagado de medidas coercitivas, provocando un acuerdo injusto.

f) Finalmente, en la celeridad y la economía, que vienen a ser dos de los principios más característicos, y que son buena parte del sustento de la conveniencia de resolver los conflictos a través de este medio alterno, por sobre otros medios de defensa del gobernado.

Una vez que hemos mencionado los puntos básicos de la conciliación, a continuación pasaremos a mencionar las características de la conciliación que se propone en el ámbito tributario.

4. Características generales de la conciliación en materia tributaria que se propone.

Como ya lo habíamos manifestado con anterioridad, el concordato tributario es una figura jurídica, que si bien en la actualidad, es considerada más como una facultad discrecional de las autoridades fiscales, también creemos que de una u otra forma,

existe en la realización del mismo una cierta participación de la voluntad del contribuyente y de las propias autoridades.

De acuerdo con lo anterior, se ha señalado que este tipo de convenio fiscal, como forma de extinción tributaria, es observado con desdén, “aduciendo que ello prostituye al contribuyente y que inclusive es visto con disgusto por el contribuyente honrado.”¹⁵

En este sentido, es lógico que la propuesta que aquí se contiene, también llegue a ser vista, en principio, con cierto recelo, ya que una de las principales características de la conciliación consiste en que opera como un procedimiento en el que impera la voluntad de las partes en conflicto.

Sin embargo, de la misma manera que sucede con el concordato tributario, nos resulta claro que la conciliación en materia tributaria, sólo debe emplearse en ciertos casos excepcionales, que más adelante se precisan.

Una vez que se ha manifestado lo anterior, pasamos a señalar los puntos básicos de la estructura de conciliación que se propone:

A) CONCILIACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA, COMO UN MEDIO DE DEFENSA MÁS DE LOS GOBERNADOS FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

Uno de los temas centrales que se han manejado en los últimos tiempos, estriba en las reformas que resultan necesarias para cumplir con la justicia administrativa pronta, completa y expedita. Sin embargo, debemos manifestar que en la búsqueda de soluciones a este problema, no se debe caer en la tentación de realizar proposiciones que vengán a reducir la posibilidad de defensa de los gobernados.

En este sentido, la propuesta que hacemos se enmarca en la necesidad de otorgar mayor protección a cierto sector de la sociedad, que se caracteriza por tener una escasa capacidad contributiva, pero que a pesar de esta situación, son tratados con rigor por las autoridades fiscales, aún y cuando sean casos que no representan una gran importancia desde el punto de vista recaudatorio.

En virtud de lo anterior, y a diferencia de lo que sucede con los convenios fiscales, o concordato tributario, en donde su autorización depende del arbitrio de las autoridades fiscales, la introducción de la conciliación en materia tributaria se deberá sujetar a un procedimiento establecido en las leyes tributarias, siempre que se actualice alguno de los supuestos normativos que se proponen.

Es decir, si en el caso del concordato tributario la autorización se otorga por las autoridades de manera subjetiva, toda vez que se trata de una más de sus facultades

discrecionales, en la conciliación tributaria que se propone, las autoridades fiscales tendrán la obligación de acudir ante el tercero conciliador, con la finalidad de llegar a un arreglo amistoso con el contribuyente.

Por supuesto que este procedimiento de conciliación sólo se podrá celebrar en los casos establecidos en la ley que más adelante se mencionan, y de manera excepcional, cuidando en todo momento que no puedan participar contribuyentes que sean reincidentes en el no cumplimiento de las obligaciones fiscales.

De esta manera, el principal objetivo de la introducción de una conciliación tributaria como la que se propone, no consiste únicamente en constituir una forma más para aliviar el rezago de los tribunales, sino que primero se busca aprovechar a esta figura jurídica para que se convierta en una defensa útil para aquellos sujetos de baja capacidad contributiva que se encuentran en una situación de mayor vulnerabilidad frente a las autoridades fiscales.

Así pues, la asistencia de las autoridades fiscales a la conciliación tributaria, se propone, no como una facultad discrecional de las autoridades fiscales, sino como un imperativo que viene precisamente a limitar estas facultades discrecionales, en razón de que su procedimiento estará regulado por las disposiciones fiscales.

B) ESTE MEDIO DE DEFENSA TAMBIÉN SE INSERTA EN UNA FORMA INDIRECTA Y COMPLEMENTARIA DE ABATIR EL REZAGO DE LOS TRIBUNALES.

Si bien con anterioridad, se mencionó que la introducción de la conciliación tributaria se debe considerar, antes que nada, como una herramienta más de los contribuyentes de baja capacidad económica, para defender sus intereses ante las autoridades fiscales, lo cierto es que también se puede convertir en una opción importante de las medidas que se necesitan tomar para que se abata el rezago jurisdiccional.

Coincidimos aquí con lo que se ha manifestado por parte de los Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que para llevar a cabo sus funciones, deben recurrir "... a todo lo que nos permita cumplir con nuestro importante cometido: informática, ampliación de recursos, capacitación, nuevas salas, actualización, etc.¹⁶

La preocupación de los miembros del Tribunal con respecto a la enorme carga de trabajo que se ha venido acumulando en los años anteriores es palpable, pues en el año de 2005 se presentaron cerca de 140,000 demandas, y para 2006 fueron ya 158,000 demandas.¹⁷

Lo anterior es sólo una muestra de las serias dificultades que tiene este tribunal, para cumplir debidamente con la garantía de justicia pronta y expedita. Es claro, que tal y como sucede con otros órganos jurisdiccionales en el país, el tribunal fiscal está ya enfrentando serios problemas, que derivan por un lado, del buen funcionamiento que ha tenido esta Institución ante los ojos de la sociedad, y por el otro, porque los gobernados han venido tomando mayor conciencia para defender sus intereses.

Ante este panorama, ha surgido entre los conocedores un mayor interés en la búsqueda de soluciones alternas a las ortodoxas, que ayuden a resolver este problema de la justicia administrativa.

De esta forma, en las memorias de las reuniones nacionales que han venido celebrando los Magistrados del tribunal fiscal, ha quedado ya constancia de un importante aumento en los últimos años, de las propuestas que se han presentado como mecanismos alternativos de solución de controversias, pues durante estas reuniones únicamente se habían presentado dos trabajos sobre este tema durante los años de 1999 y 2000, y en cambio, del 2005 al 2007, se encuentran registrados 21 ponencias en este sentido.¹⁸

Destacan de entre estas propuestas, además de temas como la colegiación de salas, juicios sumarios, magistrados unitarios y oralidad, los temas de mediación y arbitraje, aunque sobre estos dos últimos temas únicamente se presentaron cinco trabajos durante estas reuniones nacionales desde que dieron inicio.

Resulta evidente de lo mencionado con anterioridad, que existe la necesidad de encontrar soluciones de todo tipo, incluyendo a aquellas que se consideran medios alternativos de resolución de conflictos, como lo es la conciliación en el ámbito tributario.

C) LA PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, COMO TERCERO CONCILIADOR.

La conciliación que se propone, no sería judicial, pues no se daría como una forma especial de conclusión del proceso que se lleve ante un órgano jurisdiccional; pero tampoco sería completamente extrajudicial, puesto que el tercero conciliador no sería un particular, sino un ente público: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En este sentido, parece existir consenso, al cual nos sumamos, entre los pocos estudiosos que han escrito sobre la posibilidad de que se implemente en nuestro país medios alternativos de solución de conflictos en materia tributaria, para que sea esta Procuraduría la que intervenga como un tercero, por lo que se señala la necesidad de ampliar la competencia de este ente público.¹⁹

En razón de lo anterior, es menester ahora revisar las características y facultades actuales de esta Institución. Como lo establece el artículo 2º de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, esta Procuraduría es un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión, y tiene una serie de atribuciones que puede utilizar en contra de autoridades administrativas fiscales que dicten actos arbitrarios, y como protección de los derechos de los gobernados.

El origen de esta Institución debemos encontrarla —como ya se mencionó en el primer punto de los primeros puntos de este escrito—, en la figura del Ombudsman surgida en los países escandinavos, y que ahora, de manera muy tardía por cierto, adopta nuestro país.

Las funciones tradicionales que estos entes han tenido, tanto en los países escandinavos, como en otras naciones, han sido las de vigilar la actividad administrativa; recibir las reclamaciones de los administrados; investigarlas; proponer soluciones a las afectaciones de los derechos de los particulares, formular informes sobre cuestiones investigadas, y sugerir reformas y modificaciones a los reglamentos y leyes administrativas para una mejor prestación de los servicios públicos.²⁰

Estas *funciones tradicionales* del ombudsman creado en los países escandinavos, se reproducen fielmente en las principales atribuciones de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que se encuentran contenidas en el artículo 5º, de su Ley, y son:

- a) Atender y resolver solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes.
- b) Representar al contribuyente y promover en su nombre los medios de defensa conducentes.
- c) Imponer multas en los supuestos establecidos en la ley.
- d) Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos del contribuyente.
- e) Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria.

Al dar lectura a estas funciones tradicionales, podemos advertir que la Procuraduría de la Defensa no ejerce propiamente una facultad que le permita actuar como conciliador, sin embargo, nos parece que este ente es la opción natural y el indicado para convertirse en el tercero conciliador en materia tributario, pues tiene ya importantes características que le permitirían actuar como tal, como son las siguientes:

- a) Es un ente público diferente a las autoridades administrativas, pues además de tener personalidad jurídica propia, por ser un organismo descentralizado, se establece en el artículo segundo de la ley respectiva, que no es sectorizado, debido a lo cual se le garantiza una independencia completa de los sujetos activos de la relación jurídica tributaria, aunque claro, lo ideal sería que tuviera una independencia total del ejecutivo.
- b) Su creación se da en razón de la necesidad de proteger a los gobernados en contra de las arbitrariedades y abusos de las autoridades fiscales.
- c) Es un ente cuyos funcionarios deben tener un alto grado de especialización en la materia fiscal, por lo que se encuentra preparado para actuar diligentemente como tercero conciliador en el ámbito tributario, pues inclusive tiene facultades para emitir opiniones sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los contribuyentes.²¹
- d) Esta especialización le otorga a la Procuraduría la posibilidad de cumplir con una de las principales funciones que debe tener todo tercero conciliador, y que es el de contar con una serie de habilidades que le permitan acercar a las partes a celebrar un arreglo amistoso, por lo tanto, se encuentra calificado para proponer soluciones que satisfagan a los involucrados.
- e) Además cumple con otra de las características de la conciliación, que es la confidencialidad, pues el personal de la Procuraduría tiene la obligación de manejar de manera confidencial la información y documentación relativa a los asuntos de los que tenga conocimiento.²²
- f) También cuenta con una facultad que viene a embonar perfectamente con la función de conciliador, pues ésta le permitirá que las partes respeten sus acuerdos, evitándose con ello, que se vuelvan a presentar en juicio, los mismos problemas que fueron resueltos por la conciliación. Esta posibilidad se logra en virtud de que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente está investida de fe pública.²³

De esta manera, la propuesta de una conciliación tributaria en la que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente actuaría como tercero conciliador, ya no aparece descabellada, sino por el contrario, existen otras facultades que tiene actualmente este ente que permite transitar en este camino, dichas atribuciones son:²⁴

- a) La posibilidad de impulsar con las autoridades fiscales una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes.

- b) Solicitar información actualizada a las autoridades que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.
- c) Recabar y analizar información con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho, a fin de proponer la recomendación o la adopción de medidas correctivas que resulte necesarias, sobre todo en relación con arbitrariedades y abusos de las autoridades fiscales.

Como se puede observar, este ente público ejerce funciones de mediación, que sin llegar propiamente a la conciliación, se acercan ya a la propuesta que aquí hacemos. En este orden de ideas, resulta importante también la facultad que se encuentra contenida en la fracción XIV del artículo 5º, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que en lo conducente dice:

“Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularse sugerencias respecto a sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerle se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a éstos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique. A tales reuniones podrá asistir, e intervenir, en compañía del personal de la Procuraduría, los síndicos, y representantes de colegios profesionales, grupos organizados de consumidores, sindicatos, cámaras empresariales y sus confederaciones y, en general, de grupos de contribuyentes legalmente constituidos, quienes habrán de acreditarse oportunamente ante la Procuraduría.”

De la anterior transcripción se advierte que, además de que estas reuniones se realizan principalmente en contra de ciertas prácticas que puedan venir a afectar a un sector de la sociedad, tenemos como cuestión importante para nuestra propuesta, que la Procuraduría cuenta con la facultad de convocar estas reuniones y que las autoridades fiscales tienen la obligación de acudir y participar en las mismas.

Lo anterior es de particular interés para nuestra propuesta, ya que si bien no se trata de una audiencia de conciliación, pues ni siquiera se cita al gobernado, tenemos que no sólo la Procuraduría puede convocar a reuniones a las autoridades fiscales, sino que lo importante consiste en que éstas tienen la obligación de acudir a estas reuniones.

Esta situación coincide perfectamente con la conciliación tributaria que se propone, en el sentido de que la introducción de esta figura, con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente ejerciendo funciones de tercero conciliador, se realizaría no como una simple facultad discrecional mas de las autoridades fiscales, sino que la asistencia a la audiencia de conciliación sería un imperativo, sujetándose las partes a un

procedimiento establecido en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, siempre y cuando se actualice alguno de los supuestos que se encuentren precisados en la ley.

Por último, sabemos que podrían generarse cuestionamientos con respecto a la función de esta Procuraduría como tercero conciliador en materia tributaria, toda vez que este ente tiene como función principal la de atender, apoyar, e inclusive la de representar al contribuyente ante las autoridades competentes, para promover en su nombre los medios de defensa que resulten conducentes.

Ante esta crítica, nuestra opinión es clara; la conciliación tributaria se llevaría a cabo sólo en ciertos casos precisos, con contribuyentes que tienen una escasa capacidad económica, los cuales vendrían a constituirse como la parte débil y vulnerable en el procedimiento de conciliación, frente a autoridades poderosas que cuentan con todos los medios necesarios para realizar sus funciones y defender sus intereses, como son el contar con personal capacitado, así como con facultades extraordinarias que ninguna otra autoridad ejerce.

En virtud de lo anterior, en nada afectaría a los intereses de las autoridades fiscales, el hecho de que el conciliador fuere la Procuraduría, como tercero experto, y que inclusive este ente se convirtiera en forma posterior en representante del contribuyente en algún medio de defensa, en el caso de que no se llegara a ningún acuerdo, pues en nuestra opinión se estaría cumpliendo cabalmente con las características de neutralidad e imparcialidad que tiene la figura de la conciliación, toda vez que estas condiciones se logran precisamente cuando la Procuraduría interviene entre dos partes, en las que una de ellas es completamente débil y vulnerable frente a la otra.

Precisamente, esta sería la manera en que se lograría cumplir verdaderamente con otra de las características inherentes a la conciliación, que es el empoderamiento o simetría de Poder, la cual nos indica que se debe buscar un aceptable equilibrio de poder entre las partes, porque de lo contrario generaría un proceso conciliatorio plagado de medidas coercitivas, provocando un acuerdo injusto.

Desde nuestro punto de vista, esto es lo que sucede en el concordato tributario, y es una de las diferencias más importantes con respecto a la conciliación que se propone, pues cuando los contribuyentes asisten a las reuniones con las autoridades fiscales para tratar de llegar a un acuerdo para la firma de un convenio fiscal, muchas veces la actuación de estas autoridades no es ni con respeto hacia el contribuyente, ni mucho menos con equidad, convirtiéndose para el contribuyente en una experiencia muy desafortunada.

De lo expuesto hasta aquí, creemos que ha quedado debidamente justificado el hecho de que sea la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, quien lleve a cabo la conciliación tributaria, y en síntesis por lo siguiente:

- a) Es un ente público diferente a las autoridades administrativas, que estaría capacitado para fungir como un tercero conciliador experto y especializado.
- b) No se estaría impactando negativamente al presupuesto, pues se estaría utilizando una Institución pública ya creada de antemano, que cuenta ya con personal y el apoyo presupuestal.

Además de lo anterior, desde nuestro punto de vista, se estaría obteniendo un beneficio más, si bien este sería un beneficio indirecto, pues se le estaría dando a esta Institución una activación importante, con lo cual, además de que podría convertirse en un verdadero ombudsman tributario mexicano, se evitaría que cayera en el descrédito al que se han enfrentado en su momento instituciones públicas como la Procuraduría Federal del Consumidor (PROFECO), y la Comisión Nacional para la Protección y Defensa al Usuarios de Servicios Financieros (CONDUSEF), en el sentido de que estos entes son un dispendio del erario público, por la poca importancia que tienen para el país sus actividades.

Finalmente, debemos comentar que la mayoría de los trabajos presentados en las reuniones de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que han mencionado la posibilidad de que se incluyan en nuestro sistema jurídico, medios alternativos de solución de controversias en el ámbito tributario, se han referido principalmente al arbitraje, pero durante el procedimiento contencioso administrativo, sin embargo, creemos que sería oportuno que también se introduzca la conciliación en forma anterior a que se lleve a cabo un juicio, pues esta situación ayudaría más a la solución del problema de la alta carga de trabajo que tiene este tribunal.

5. Razones para justificar la introducción de la conciliación tributaria.

Si bien algunos estudiosos admiten sin reservas la utilización de estos medios alternos en el ámbito tributario, pues serían una ayuda más con la finalidad de resolver el cúmulo de trabajo a que se enfrenta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa²⁵, otras opiniones señalan que en nuestro país no resulta viable la utilización de estos medios, como por ejemplo el arbitraje en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.²⁶

Las argumentaciones principales por los que se señala que resulta inviable la utilización de estos medios complementarios en la materia tributaria, consisten

principalmente en que se obligaría al Estado a transigir con particulares, violándose con ello el principio de “indisponibilidad de la obligación fiscal”.

Se dice que la recaudación de los ingresos de naturaleza tributaria no puede estar supeditada a escuchar a los gobernados de forma previa a su cobro, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se vieran gravemente afectados por falta de elementos económicos.

De esta manera, tenemos que la introducción de cualquier medio de defensa alternativo en materia tributaria choca irremediablemente con una de las características más importantes de los impuestos: su indisponibilidad, es decir, que el cobro de los impuestos no se pueden negociar.

Se dice pues, que se trata de una relación jurídica tributaria, en donde por un lado, el gobernado se coloca como sujeto pasivo, y por el otro, se encuentra el Estado, en ejercicio de su facultad de imperio. De esta forma, la relación jurídica tributaria “... es una relación de supra-subordinación, por lo que no se encuentran en el mismo plano [...] lo que implica el ejercicio de una potestad estatal que tiene como objetivo primordial obtener los ingresos que resultan necesarios para sufragar el gasto público, y que como tal es regulada por disposiciones de esta naturaleza (de orden público), respecto de las cuales no es posible transigir ni renunciar...”²⁷

Como podemos observar, existen razonamientos de peso que dificultan la utilización de estas figuras jurídicas en el ámbito tributario, sin embargo, desde nuestro particular punto de vista, *será necesario en un futuro cercano, que nuestro derecho fiscal evolucione en este sentido, de una imposibilidad absoluta hacia una relativa*, en la que se establezcan casos concretos de excepción que sean justificados, como los que más adelante se proponen.

Es decir, creemos que tarde que temprano, resultará necesario dejar en este sentido, las formalidades extremas, y que de manera excepcional, el principio de indisponibilidad de la obligación fiscal, pase a ser un principio relativo, como ha sucedido, inclusive, con respecto a otros principios de gran importancia, como lo es el principio de legalidad tributaria.

En este orden de ideas, debemos destacar que en nuestro país, ya existen algunos supuestos en las que las entidades federativas, han incorporado al procedimiento contencioso administrativo local, técnicas complementarias de este tipo, como es el caso del Estado de Morelos.

De esta manera, proponemos también reglamentar en la legislación administrativa la figura de conciliación administrativa, esto es, realizar las reformas legales necesarias

para otorgar a las autoridades fiscales facultades para que puedan llegar a acuerdos de esta naturaleza con los contribuyentes.

Ahora bien, desde el punto de vista de la gran carga de trabajo que tiene actualmente el tribunal fiscal, es importante mencionar los siguientes puntos comparativos, que nos dan una idea de cómo podría ayudar la conciliación tributaria en esta problemática, pues la situación existente en los años 2006 y 2007, respecto de nuevas demandas con cuantía determinada según el cuadro comparativo es el siguiente:²⁸

| Cuantía | Año 2006 | Ene-abril 2006 | Ene-abril 2007 |
|----------------------|-----------------|-----------------------|-----------------------|
| Sin cuantía | 38,613 | 12,917 (30.86%) | 13,314 (39.48) |
| \$1 a \$500,000 | 70,225 (60%) | 25,997 (62.11%) | 17,928 (53.17%) |
| De 500,000 al millón | 2,655 | 1,027 | 781 |
| Más de 1 millón | 5,430 | 1,192 | 1,694 |
| Totales | 116,923 | 41,853 | 33,717 |

Ante los datos mencionados con anterioridad, nos resulta difícil no reflexionar sobre la carga de trabajo que padece el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con respecto a la gran mayoría de asuntos que tienen poca importancia —desde el punto de vista recaudatorio—, y que sin embargo, tienen que ser resueltos por parte de los Magistrados con la misma responsabilidad y diligencia, como si se tratara de cualquier otro caso, pues como se puede observar, la mayoría de las demandas recibidas tienen una cuantía que va de \$1 peso a \$500,000 pesos.

Lo mismo podríamos señalar con respecto a las autoridades fiscales, que también han visto como se eleva la carga de trabajo con el aumento de las demandadas que se han venido presentando por parte de los contribuyentes a través del tiempo.

En razón de lo anterior, creemos que resulta justificado a todas luces que se busquen incorporar figuras alternativas de resolución de conflictos entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, situación que ya se ha mencionado con anterioridad.

En este orden de ideas, la introducción de la conciliación tributaria puede encontrarse en muchas razones, de entre las que podemos destacar dos ideas básicas:

a) El reconocimiento por parte de las propias autoridades fiscales de la complejidad de las disposiciones tributarias.

La complejidad de las normas legales, crea inseguridad jurídica, más cuando éstas son tan cambiantes como las leyes tributarias, generando entre los contribuyentes confusión, dificultad para cumplir debidamente con las obligaciones fiscales, por lo origina una mayor posibilidad de caer en el error.

Si bien es cierto que la ignorancia de la ley no dispensa su cumplimiento, también lo es que es una obligación de todo Estado de Derecho Social, como el que rige a nuestro país, garantizar medios de defensa suficientes y equitativos, que puedan utilizar los contribuyentes en contra de actos de autoridad arbitrarios.

b) Esta complejidad produce una enorme inequidad entre los contribuyentes que también ha sido reconocida por las autoridades fiscales.

Al decir inequidad, nos referimos a la desigualdad existente entre los sujetos pasivos, en tratándose de la planeación de las actividades fiscales, pues las empresas poderosas cuentan con los recursos para contratar especialistas, y lograr con ello, que paguen menos impuestos de conformidad con las normas legales.

En cambio, muchos de los contribuyentes apenas subsisten y no pueden realizar ningún tipo de planeación en este sentido, teniendo como resultado que pagan más impuestos de los que debieran pagar de acuerdo con las disposiciones fiscales.

De lo anterior, podemos advertir lo siguiente:

a) Existe una gran carga de trabajo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por la elevada cantidad de demandas que están recibándose, situación que nos hace pensar se puede agravar todavía más en los años por venir.

Sobre todo, tomando en cuenta que una buena cantidad de los casos que se ventilan a través de juicios de nulidad fiscal, provienen de asuntos, por cuya cuantía, bien valdría la pena buscar otros medios alternativos de solución de conflictos.

El premio por la disminución de asuntos que recibiera el Tribunal, desde nuestro punto de vista, sería muy importante: una mejor justicia administrativa, sin que tuviera un impacto negativo en la recaudación tributaria.

b) En nuestro país, estamos ante un sistema económico, social e impositivo injusto, que genera para los contribuyentes con menor capacidad contributiva, entre otras cuestiones, una desigualdad en el pago de impuestos —al no tener la oportunidad de realizar planeaciones fiscales—, así como también, una menor posibilidad de defender debidamente sus intereses a través de los diferentes medios de defensa.

La introducción de una conciliación en el ámbito tributario, se vería ampliamente justificada desde nuestro punto de vista, porque por un lado, se estaría contando con un medio alternativo para combatir el rezago y la carga de trabajo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y por el otro, se otorgaría un medio de defensa más de los administrados que tienen menor capacidad económica.

Es decir, sería una forma de igualar las oportunidades de defensa de los contribuyentes con menor capacidad económica, además de que tendría un efecto positivo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al ser una nueva forma indirecta de abatir el rezago del tribunal.

Lo anterior, sin que se tenga un impacto recaudatorio negativo, por tratarse de asuntos de poca cuantía, desde el punto de vista recaudatorio, además de que no generaría un beneficio indebido para los desobligados, porque la conciliación únicamente operaría para contribuyentes que no sean reincidentes.

6. Los supuestos normativos de la conciliación en materia tributaria.

Una de las características de la conciliación tributaria que se propone, consiste en hacer que las autoridades fiscales, de manera imperativa, acudan a la reunión de conciliación, y se sujeten a un procedimiento que estaría establecido en la propia Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Por lo tanto, su asistencia no se tomaría como una facultad discrecional más de las autoridades fiscales, sino que se obligaría a las autoridades fiscales, por disposición legal, a que concurren junto con el contribuyente, a fin de llegar a un arreglo amistoso, estando como tercero conciliador la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Esta situación sería vista con recelo, pues se le estarían limitando las facultades de las autoridades fiscales, y creando obligaciones de asistir a reuniones, con un tercero conciliador que no es autoridad jurisdiccional, en los que se tratarán temas sobre cantidades que representan ingresos de naturaleza tributaria, y por lo tanto, susceptibles de cobro coactivo.

Como ya lo habíamos manifestado, y tomando en consideración lo comentado con anterioridad, la conciliación tributaria se presenta en apariencia como una posibilidad que parece inviable, pues se le estaría obligando al Estado a transigir con particulares sobre cuestiones que son de orden público, violándose así la indisponibilidad de la obligación fiscal.

En razón de lo anterior, nos resulta evidente que, tal y como ya se había comentado, sí la indisponibilidad de la obligación fiscal, requiere de una transformación, en la que se

transite de un principio absoluto, a uno relativo, a partir de cual se permita transigir al Estado en ciertas ocasiones, es claro que los casos de procedencia de la conciliación tributaria debe estar limitada a aquellos supuestos en que se justifiquen, ya sea, desde el punto de vista de la capacidad económica del contribuyente; porque se trate de un cuestión en la que no intervenga una relación de supra a subordinación, o bien, cuando se trate de un contribuyente que cumpla normalmente con sus obligaciones tributarias.

En consecuencia, la posibilidad de acudir por parte de los contribuyentes a la conciliación tributaria estaría limitada de varias maneras. En primer lugar, no se podría utilizar esta figura, en los siguientes supuestos:

- a) Cuando se trate de grandes contribuyentes, que por su evidente capacidad económica, no sería justo, en tanto poseen la capacidad de utilizar los medios ordinarios de defensa.
- b) Cuando se trate de cantidades que provengan de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.
- c) Cuando se trate de contribuyentes que sean reincidentes.

De esta manera, además de cumplir con las condiciones precisadas con anterioridad, la conciliación tributaria procedería de forma limitativa en los siguientes casos:

- A) En cualquier caso, cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

En un Estado de derecho social, como el que se supone rige en nuestro país, y que tiene como una de las principales funciones la de reconocer la desigual estructura social, y la necesidad de armonizar los diversos intereses de grupos, se debe buscar también nivelar estas desigualdades que se generan en una sociedad tan injusta como la nuestra.

En virtud de lo anterior, desde nuestro punto de vista, de nada sirve el hecho de que existan los mejores tribunales del mundo, si la mayoría de la población no tiene real acceso a la justicia, pues carecen de la capacidad económica para verdaderamente ejercer la libertad de defender sus intereses.

En este sentido, es claro y evidente que no se puede tratar a todas las personas de la misma manera, “o todos coludos o todos rabones” dice el popular proverbio. Esto no funciona en la realidad en una sociedad con una estructura tan desigual como la nuestra. La igualdad real, nos dice el conocido aforismo aristotélico, es tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Esta realidad, es la misma que desde hace mucho tiempo, ha sido el sustento de los argumentos que señalaban la necesidad de crear la llamada defensa de los pobres o defensoría de oficio, institución que ha sido establecida en diferentes normas legales.

De manera muy precisa lo ha dicho la Magistrada Consuelo Villalobos al señalar lo siguiente:²⁹

“... Ignorancia y precariedad de recursos son factores irrefutables para no acceder a la justicia, con los distintos matices y gradaciones, pero con resultado idénticos. Una deficiente defensa o falta de la misma por imposibilidad para llevarla a cabo jamás dará paso a la justicia, aun cuando existan organismos que la administren. En este tenor es oportuno preguntarnos lo siguiente: ¿Son válidas las garantías individuales cuando un importante sector de los ciudadanos se encuentra impedido para hacerlas valer?, ¿de qué manera, al tratarse de la materia contencioso administrativo federal, se puede decir que el principio consagrado en el artículo 17 constitucional tiene cabal significado, cuando la justicia pronta y expedita a cargo de los tribunales está vedada a quienes no pueden o no saben clamar por ella?

Todos estos razonamientos son el sustento de la conciliación tributaria para los contribuyentes que carecen de capacidad contributiva, pues es de justicia elemental que estas personas tengan otros medios de defensa que puedan ejercer, diferentes a la jurisdicción administrativa, aún y cuando puedan llegar a ser representados por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de manera gratuita, pues lo que requieren este tipo de contribuyentes son arreglos amistosos que sean ágiles y seguros, para que se les otorgue oportunamente seguridad jurídica.

Dos cuestiones nos pueden ayudar en este sentido para tener un parámetro sobre el tipo de contribuyentes que podrían utilizar la conciliación tributaria. La primera de ellas, consiste en que en la propia Ley de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señala en su artículo 3o., que “Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente [...] los servicios de representación [...] únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.”, lo que nos da un panorama claro en este sentido.

La segunda, consiste en las demandas nuevas recibidas con una cuantía determinada, situación que ya mencionamos en el punto inmediato anterior, en donde se puede observar que la mayoría de las demandas recibidas tienen una cuantía que va de \$1 peso a \$500,000 pesos.

No quiere decir que la autoridad estaría en todos los casos condonando el adeudo fiscal, sino que más bien se estaría en la posibilidad de hacer ciertas rebajas a los adeudos, lo que vendría a agilizar el cobro, sin que exista un impacto negativo en la recaudación, al tratarse de cantidades muy pequeñas en relación con el monto de la recaudación anual.

Es decir, sería una forma de igualar las oportunidades de defensa de los contribuyentes con menor capacidad económica, además de que tendría un efecto positivo para el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al ser una nueva forma indirecta de abatir el rezago del tribunal.

Lo anterior, sin que se tenga un impacto recaudatorio negativo, por tratarse de asuntos de poca cuantía, desde el punto de vista recaudatorio, además de que no generaría un beneficio indebido para los desobligados, porque la conciliación únicamente operaría para los contribuyentes que no sean reincidentes.

B) También se podrá solicitar la instancia de conciliación, cuando el asunto no exceda de sesenta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año, en los siguientes casos, que como ejemplo se mencionan:

a) Cuando se solicite la devolución del pago de impuestos.

En relación con las devoluciones, se trata de un supuesto en donde el deudor es la autoridad administrativa, por lo tanto, no estamos hablando de una relación de supra a subordinación, por lo que, resulta procedente que este tipo de contribuyente acuda a la conciliación, y lograr un arreglo amistoso rápido, ágil y seguro.

b) Cuando se trate de cuestiones de compensación.

Situación semejante se presenta con la compensación, puesto que al ser ambos sujetos deudores y acreedores al mismo tiempo, puede ser que el acreedor sea el contribuyente.

c) Cuando la omisión tenga su origen en la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales formales (multas).

Son cantidades que no provienen de la omisión en el pago de contribuciones, sino que la omisión viene a consistir normalmente en omisiones de hacer. La conciliación se puede lograr entre las partes, pues existen figuras jurídicas, como por ejemplo, la condonación, en donde la autoridad puede disminuir ciertos porcentajes que permitan el arreglo amistoso.

d) Cuando un contribuyente presente un recurso administrativo en tiempo y forma legales, y hayan pasado más de tres meses sin que sea resuelto por las autoridades fiscales.

Este es un caso en donde la propia autoridad ya tuvo la oportunidad de revisar su actuación, y sin embargo, no ha resuelto el recurso presentado. Si bien sabemos que

los contribuyentes en este caso pueden acudir a la jurisdicción administrativa al haber operado la negativa ficta, tenemos que la conciliación se presenta como una oportunidad de arreglo amistoso, para que ambas partes busquen llegar a un acuerdo.

De cualquier forma, la conciliación tributaria no interrumpiría los plazos de los medios de defensa conducentes.

e) Cuando el origen de una multa proceda de la negativa de la autoridad a recibir el pago de una contribución.

Es un caso que se ha presentado en relación con el impuesto sobre tenencia y uso de vehículos, en donde la autoridad señala que por existir otros adeudos fiscales, no recibe el pago correspondiente, convirtiéndose en una situación que no provoca el contribuyente.

f) Cuando el problema a resolver se refiera a cuestiones de embargo administrativo.

No se trata de dirimir montos ni cuantías, sino lo relativo a la posibilidad del gobernado de solicitar este tipo de embargo, ofreciendo determinados bienes.

g) Cuando se trate de cuestiones relativas a la responsabilidad de los servidores públicos.

Un caso en el que no se actualiza la relación jurídica tributaria, es el que se refiere a la responsabilidad de los servidores públicos, pues en este supuesto, la relación que se da entre los sujetos, no tiene su origen en una omisión de pago de contribuciones, por lo que también podría solicitar la conciliación tributaria.

h) Cuando la omisión de cualquier clase provenga de la aplicación de una nueva ley tributaria.

Si bien la ignorancia no excusa el cumplimiento de la ley, para los contribuyentes con poca capacidad económica resulta muchas veces imposible dar cumplimiento a las disposiciones fiscales, pudiendo surgir muchas veces en esta situación multas por no cumplir debidamente con obligaciones fiscales formales.

Finalmente, debemos destacar que se pueden presentar muchos casos más que resulten viables para que opere la conciliación tributaria, y que como ejemplo de lo anterior, tenemos los supuestos formulados por la Lic. Alma Peralta Di Gregorio, en su trabajo intitulado "La Medicación como Forma Complementaria de Solución a las Controversias Planteadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", en los que menciona ciertos asuntos de aduanas; los casos de indemnizaciones que reclamen los patrones por gastos originados por la deficiencia en los servicios

médicos; casos relativos a la aplicación de la Ley del Comercio Exterior, sólo por mencionar algunos.³⁰

De lo anterior, se puede advertir que pueden existir muchos casos más, incluyendo ahora los de naturaleza administrativa, que pueden ser presentados en un tipo de conciliación tributaria como la que se propone.

7. La reforma legal que se propone para introducir la conciliación ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como ombudsman tributario mexicano.

Estas son pues algunas de las razones por las que se propone introducir la conciliación tributaria, y para llevar a cabo esta posibilidad, se propone realizar, además de las modificaciones legales que resulten necesarias para que las autoridades fiscales tengan facultades de conciliar sin llegar a caer responsabilidad, una reforma de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de conformidad a lo siguiente:

A) Se adiciona al primer párrafo del artículo primero:

“Artículo 1.- La presente Ley es de orden público, de aplicación en todo el territorio nacional y tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, **conciliación**, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece.”

B) Se adiciona una fracción III, al segundo párrafo, del artículo cuarto:

“Art. 4.- ...

Las autoridades fiscales federales y los servidores públicos federales, estatales y municipales que estén relacionados o que posean información o documentos vinculados con el asunto del que conoce la Procuraduría, o que por razones de sus funciones o actividades puedan proporcionar información útil, están obligados a atender y enviar puntual y oportunamente, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, la información que les requiera la Procuraduría y la que sea necesaria para el esclarecimiento de los hechos que se investigan. Asimismo, las autoridades fiscales federales estarán

obligadas

a:

I.- Tener reuniones periódicas con la Procuraduría, cuando ésta se lo solicite.
II.- Mantener una constante comunicación con el personal de la Procuraduría y, a proporcionarle a ésta, la información relativa a los criterios que respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y a la aplicación de las normas fiscales, se tenga al interior de las autoridades fiscales, del sentido de las consultas que se le hagan, de los diversos formatos utilizados y su llenado y, en general, de toda la información que requiera la Procuraduría para el cumplimiento de sus funciones, y

III. Presentarse a la instancia de conciliación tributaria que solicite el contribuyente ante la Procuraduría, que intervendrá en esta fase en su calidad de tercero conciliador.

La conciliación a que se refiere el párrafo anterior, únicamente se celebrará en los casos y supuestos establecidos en esta Ley.

C) Se Adiciona una fracción II, del artículo 5º, recorriéndose la numeración de las demás fracciones de esta disposición legal.

“Art. 5. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

...

II.- Convocar y realizar instancias de conciliación tributaria con las autoridades fiscales, quienes estarán obligadas a acudir y participar con el contribuyente en la búsqueda de un arreglo amistoso, fungiendo la Procuraduría en esta fase en su calidad de tercero conciliador.

D) Se adiciona un último párrafo, del artículo 5º de la Ley:

“Las quejas, reclamaciones o sugerencias que los contribuyentes presenten a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, no constituirán recurso administrativo ni medio de defensa alguno, ni su interposición afectará o suspenderá los plazos, trámites y procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales y son independientes del ejercicio de los medios de defensa que establecen las leyes.

Las respuestas que emita la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a los interesados sobre las quejas, reclamaciones y sugerencias que hayan presentado, no crean ni extinguen derechos ni obligaciones de los contribuyentes, así como tampoco

liberan de responsabilidad a los servidores públicos, por lo que dichas respuestas no podrán ser impugnadas.

La formulación de quejas y reclamaciones, así como las resoluciones y recomendaciones que emita el Procurador de la Defensa del Contribuyente, no constituyen instancia y no afectarán el ejercicio de otros derechos y medios de defensa que puedan corresponder a los afectados conforme a las leyes, ni suspenderán ni interrumpirán sus plazos preclusivos, de prescripción o caducidad, ni afectarán los trámites o procedimientos que lleven a cabo las autoridades fiscales. Esta circunstancia deberá señalarse a los interesados en el acuerdo de admisión de la queja o reclamación.

En el supuesto de que durante la instancia de conciliación, las autoridades y el contribuyente alcancen un arreglo amistoso, la Procuraduría, investida de fe pública, levantará un acta en la que se pormenorizarán todos los puntos relativos al acuerdo alcanzado.

Una vez firmada por las partes el acta que se menciona en el párrafo anterior, las cuestiones dirimidas durante la conciliación, que ya forman parte del acuerdo amistoso alcanzado, no podrán volverse a debatir a través de un proceso judicial o de otro medio de defensa.

E) Se adiciona un Capítulo V, recorriéndose los demás capítulos y artículos de la Ley:

Capítulo V

Presentación y Tramitación de la Instancia de Conciliación

Artículo 21.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente deberá iniciar el procedimiento de conciliación cuando reciban las solicitudes de los contribuyentes, únicamente en los siguientes casos:

I.- En cualquier caso, cuando el monto del asunto no exceda de sesenta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

II.- También se podrá solicitar la instancia de conciliación, cuando el asunto no exceda de ciento veinte veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año, en los siguientes casos:

a) Cuando se solicite la devolución del pago de impuestos con excepción del impuesto al valor agregado.

- b) Cuando se trate de cuestiones de compensación.
- c) Cuando la omisión tenga su origen en la falta de cumplimiento de obligaciones fiscales formales y el monto del asunto no exceda de cien veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.
- d) Cuando un contribuyente presente un recurso administrativo en tiempo y forma legales, y hayan pasado más de tres meses sin que sea resuelto por las autoridades fiscales.
- e) Cuando el origen de una multa proceda de la negativa de la autoridad a recibir el pago de una contribución.
- f) Cuando las empresas hayan estado cumpliendo normalmente sus obligaciones fiscales durante los últimos cinco años, y al surgir un adeudo fiscal, requieran no estar embargadas por la naturaleza de sus trabajos.

Artículo 22.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente recibirá las solicitudes de conciliación que por escrito presenten los contribuyentes, las cuales deberán contener los siguientes requisitos:

- I.- El Nombre y domicilio del contribuyente, y de quien promueve en su nombre.
- II.- La autoridad o autoridades que se solicita se presenten a la instancia de conciliación.
- III.- Los actos de la autoridad que se soliciten sean vistas en la conciliación.
- IV.- Los antecedentes del caso.
- V.- Las peticiones que se soliciten.

Artículo 23.- La Procuraduría solicitará a las autoridades presenten en el término de cinco días, contados a que reciban la solicitud, un informe respecto del caso en concreto que se pretende sujetar a la conciliación.

Artículo 24.- Una vez recibido el informe de la autoridad, la Procuraduría fijará la fecha y hora para que se celebre la audiencia de conciliación, en un término no mayor de cinco días. La Procuraduría, actuando como tercero conciliador, procurará que las partes alcancen un arreglo amistoso.

Artículo 25.- En el supuesto de que durante la instancia de conciliación, las autoridades y el contribuyente alcancen un arreglo amistoso, la Procuraduría, levantará un acta en la que se pormenorizarán todos los puntos relativos del acuerdo alcanzado, y las

autoridades deberá observar el debido cumplimiento de lo acordado, y en caso contrario, se le impondrá una multa por parte de la Procuraduría.

Una vez signada por las partes el acta que se menciona en el párrafo anterior, las cuestiones dirimidas durante la conciliación, que ya forman parte del acuerdo amistoso alcanzado, no podrán volverse a debatir a través de un proceso judicial o de otro medio de defensa.

Artículo 26.- Siempre que se alcance un acuerdo entre las partes, no se considerará al contribuyente como reincidente.

Artículo 27.- La Instancia de conciliación, mientras no se llegue a un acuerdo, no afectará la interposición, ni suspenderá los plazos, trámites y procedimientos de los medios de defensa que tengan a su disposición los contribuyentes.

Artículo 28.- No procede la instancia de conciliación en el caso de que se haga valer por parte del contribuyente algún medio de defensa, con excepción del que se contempla en el inciso d), del artículo 21 de esta Ley.

En el supuesto de que el contribuyente solicite la instancia de conciliación, después de haber hecho valer algún medio de defensa, con excepción del que se contempla en el inciso d), del artículo 21 de esta Ley, se le impondrá al contribuyente una multa de diez salarios mínimos del Distrito Federal, elevados al año.

F) Se adiciona una fracción IV, del artículo 22, de la Ley:

“Art. 22. El Procurador de la Defensa del Contribuyente podrá dictar:

...

IV.- Acuerdos en los que se establezca el acuerdo alcanzado por las autoridades y los contribuyentes en la instancia de conciliación.

G) Se adiciona la fracción XIII, del artículo 1º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente:

Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

...

XIII.- Derecho a presentar solicitud de instancia de conciliación ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en los casos establecidos en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

¹ Profesor investigador de la Universidad de Guadalajara.

² Leyva Reus, Jeanette. "Aún Sin Solución el Ombudsman del Contribuyente", El Financiero, Sección Finanzas, Viernes 9 de mayo de 2008, pág. 5.

³ Fix-Zamudio, Héctor. "Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano", El Colegio Nacional, 1ª edición, México, 1983, ISBN: 968-6664-03-3, pág. 23.

⁴ Madrazo Cuellar, Jorge. "Estudios Constitucionales", UNAM, México, 1980, pág.343.

⁵ Sánchez Pichardo, Alberto C., "Los Medios de Impugnación en Materia Administrativa, Ed. Porrúa, México, 1997, pág. 99.

⁶ Serra Rojas, Andrés. "Derecho Administrativo", Tomo II, Ed. Porrúa, 6ª edición, México, 1974, pág. 566.

⁷ Fiaren Guillen, Víctor, citado por Majorano, Jorge Luis. "El Ombudsman Defensor del Pueblo y de las Instituciones Republicanas, Buenos Aires, Argentina, 1999, pág. 152.

⁸ Rowat, Donald C. "El Ombudsman", Fondo de Cultura Económica", México, 1973, pág. 57.

⁹ Caiden, Gerald E., citado por Salomón Delgado, Luis Ernesto. "El Ombudsman, Ed. Universidad de Guadalajara, México, 1992, pág. 53.

¹⁰ De la Garza, Francisco. "Derecho Financiero Mexicano", Ed. Porrúa, Décima Quinta Edición, México, 1988, ISBN: 968-432-438-3, pág. 783.

¹¹ Berliri, Antonio, citado por de la Garza, Sergio Francisco. Op. Cit., pág. 783.

¹² Romero Díaz, Héctor J. "Perspectivas del Derecho Contencioso Administrativo Contemporáneo", en el Libro "Perspectiva del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa en la Primera Parte del Siglo XXI, Memorias del Tercer Congreso Nacional e

Internacional de Magistrados, Tomo I, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ISBN OBRA GENERAL: 968-7626-64-x, páginas de la 441 a la 455.

¹³ Cama Godoy, Henry. Fiscal Provincial Titular de Chincha. www.monografias.com/trabajos15/conciliacion.shtm/

¹⁴ Ibídem.

¹⁵ Margain Manautou, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 4ª edición, México, 1977, pág. 330.

¹⁶ Hallivis Pelayo, Manuel Luciano. “Comentario”, respecto a la Conferencia intitulada “La responsabilidad y la carga que implican la labor jurisdiccional, en el Libro “Perspectiva del Derecho Fiscal y Administrativo en América y Europa en la Primera Parte del Siglo XXI, Memorias del Tercer Congreso Nacional e Internacional de Magistrados, Tomo I, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ISBN OBRA GENERAL: 968-7626-64-x, página 165.

¹⁷ Idem, páginas 163 y 164.

¹⁸ Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, sobre las ponencias presentadas con respecto a los mecanismos alternativos de solución de controversias, durante las XVI Reuniones Nacional de Magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2008.

¹⁹ Olmos Jasso, María Teresa. “Arbitraje, alternativa de solución de controversias”, Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.

²⁰ Fix-Zamudio, Héctor. Op. Cit., pág. 23.

²¹ Artículo 5º, fracciones X y XII, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²² Artículo 15, tercer párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²³ Artículo 15, tercer párrafo, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²⁴ Cfr. Artículo 5º, fracciones IV y IX, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

²⁵ Cfr. Olmos Jasso, María Teresa. (“Arbitraje, Alternativa de Solución de Controversias”); Peralta Di Gregorio, Alma. (“La Mediación Como Forma Complementaria de Solución a las Controversias Planteadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”); y Rivas Gudiño, Salvador. (“Nuevas Formas de Solución de Controversias”), en Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos

Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.

²⁶ Cfr. Campos Castañeda, Dora Luz. (“¿Es el Arbitraje un Medio Alternativo de Solución al Juicio Contencioso Administrativo?”); García Cáceres, Jorge Alberto, (“Comentario a la Conferencia ‘la Mediación como Forma Complementaria de Solución a las Controversias Planteadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa’ de la Lic. Alma Peralta Di Gregorio”); Calderón Martínez, Martha Gladis. (“Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos, Inviabilidad de su Adopción como Tales en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”), en Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.

²⁷ Campos Castañeda, Dora Luz. (“¿Es el Arbitraje un Medio Alternativo de Solución al Juicio Contencioso Administrativo?”), en Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.

²⁸ Carballo Balvanera, Luis. “El Juicio Sumario”, en Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.

²⁹ Villalobos o., María del Consuelo. “La Defensoría de Oficio ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, en Justicia Administrativa, Ed. Trillas y el Colegio Nacional de Profesores e Investigadores de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas, México 1987, ISBN: 968-24-2589-1, pág. 85.

³⁰ Peralta Di Gregorio, Alma. (“La Mediación Como Forma Complementaria de Solución a las Controversias Planteadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. en Síntesis realizada por Morales Hernández, José Ramón, Tema: Mecanismos Alternativos para Solución de Controversias, Fuente: Las XVI Reuniones Nacionales de Magistrados, 2008.