

CONSECUENCIAS JURÍDICAS DEL NO ACATAMIENTO DEL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 42, QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

José Ramón JIMÉNEZ GUTIÉRREZ¹

SUMARIO

I. Introducción. II. Principios contenidos en el Artículo 1º, tercer párrafo de la Constitución. III. El principio de progresividad. IV. Facultades discrecionales y regladas. V. Beneficio otorgado en el Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación. VI. Consecuencia jurídica de no desahogar el procedimiento previsto en el Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

RESUMEN

La reforma al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2013, incluyó la obligación de las autoridades fiscales de informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, los hechos u omisiones que se detecten durante los mismos, lo cual se traduce un beneficio para el gobernado y una obligación para la autoridad.

PALABRAS CLAVE

Facultades de comprobación. Visita domiciliaria. Acuerdos conclusivos. Derechos humanos. Progresividad.

ABSTRACT

The amendment to Article 42 of the Federal Tax Code, published in the Official Gazette on December 9, 2013, included the obligation of the tax authorities to inform the taxpayers during the development of all tax review procedures, facts or omissions that are detected in them, like a benefit for the governed and obligation for the authority.

KEY WORDS

Faculties of verification. Home visit. Conclusive agreements. Human rights. Progressiveness.

¹ Licenciado en Derecho y Ciencias Sociales por la Universidad Autónoma de Nuevo León, Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Autónoma de Guadalajara y maestrante en Derecho Público por la Universidad Panamericana, campus Guadalajara, Posgraduado en Derecho Administrativo y en Derecho Constitucional con mención honorífica por la última de las Instituciones citadas. Secretario de Acuerdos "A," de la Segunda Ponencia de la Primera Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

I. INTRODUCCIÓN

Las facultades de comprobación, previstas en el Código Fiscal de la Federación, siempre han tenido una percepción negativa por parte de los contribuyentes, lo cual se justifica si se toma en cuenta que, para el caso de las visitas domiciliarias, existe una intromisión al domicilio y una obligación de proporcionar la totalidad de los documentos que sean requeridos por el personal actuante de la autoridad fiscal.

Otra cuestión no muy bien valorada por los contribuyentes revisados, es el hecho de que durante el desarrollo de las facultades de comprobación, no existe la cercanía necesaria con la citada autoridad como para poder llegar a un arreglo justo, dado que su desahogo prácticamente se materializa con requerimientos de información y actas de hechos levantadas con motivo de su acatamiento, de ahí que no sea hasta el levantamiento de la última acta parcial o, bien, la notificación del oficio de observaciones, que los particulares tienen conocimiento de los hechos y omisiones en que incurrieron.

Por tal motivo, el legislador ordinario consideró pertinente adicionar un párrafo al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de mejorar la comunicación entre la autoridad fiscalizadora y el contribuyente revisado, al permitir un acercamiento real entre las partes.

En ese sentido, la reforma aludida representa una obligación para la autoridad cuya omisión debe traer consecuencias importantes para el resultado de la fiscalización, pues de lo contrario se estaría vulnerando un nuevo derecho en materia fiscal de los contribuyentes revisados.

II. PRINCIPIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 1º, TERCER PÁRRAFO DE LA CONSTITUCIÓN

El tercer párrafo del Artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad, los que consisten en lo siguiente:

a) Universalidad. Son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona.

b) Interdependencia e indivisibilidad. Están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, deben interpretarse y tomarse en su conjunto, y no como elementos aislados. Todos los derechos

humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; y

c) Progresividad. Constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura; principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la cumplimentación íntegra de tales derechos, más bien, en la posibilidad de avanzar gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige, a medida que mejora el nivel de desarrollo de un Estado, optimice el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.

III. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD

Para abordar el tema que nos ocupa, resulta indispensable profundizar en cuanto al principio de progresividad previsto en el Artículo 1º constitucional, dado que su aplicación resulta inexorable para resolver la controversia suscitada entre las partes.

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis, de rubro "PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. SU NATURALEZA Y FUNCIÓN EN EL ESTADO MEXICANO"; consideró que:

El principio de progresividad que rige en materia de los derechos humanos implica tanto gradualidad como progreso. La gradualidad se refiere a que, generalmente, la efectividad de los derechos humanos no se logra de manera inmediata, sino que conlleva todo un proceso que supone definir metas a corto, mediano y largo plazos. Por su parte, el progreso implica que el disfrute de los derechos siempre debe mejorar. En tal sentido, el principio de progresividad de los derechos humanos se relaciona no sólo con la prohibición de regresividad del disfrute de los derechos fundamentales, sino también con la obligación positiva de promoverlos de manera progresiva y gradual, pues como lo señaló el Constituyente Permanente, el Estado Mexicano tiene el mandato constitucional de realizar todos los cambios y transformaciones necesarias en la estructura económica, social, política y cultural del país, de manera que se garantice que todas las personas puedan disfrutar de sus derechos humanos. Por tanto, el principio aludido exige a todas las autoridades del Estado Mexicano, en el ámbito de su competencia, incrementar el grado de tutela en la promoción, respeto, protección y garantía de los derechos humanos y también les impide, en virtud de su expresión de no regresividad, adoptar medidas que sin plena justificación consti-

tucional disminuyan el nivel de la protección a los derechos humanos de quienes se someten al orden jurídico del Estado mexicano².

Asimismo, en lo que se refiere a la expresión de no regresividad, nuestro máximo Tribunal ha considerado que:

...

La limitación en el ejercicio de un derecho humano no necesariamente es sinónimo de vulneración al referido principio, pues para determinar si una medida lo respeta, es necesario analizar si: (I) dicha disminución tiene como finalidad esencial incrementar el grado de tutela de un derecho humano; y (II) genere un equilibrio razonable entre los derechos fundamentales en juego, sin afectar de manera desmedida la eficacia de alguno de ellos. En ese sentido, para determinar si la limitación al ejercicio de un derecho humano viola el principio de progresividad de los derechos humanos, el operador jurídico debe realizar un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada³.

IV. FACULTADES DISCRECIONALES Y REGLADAS

Finalmente, resulta necesario para el presente estudio, diferenciar las facultades regladas y discrecionales, para lo cual se manifiesta que, cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan prestablecidos en la ley, no solo señalando la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y cómo debe obrar, en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto, decimos que nos hallamos frente a facultades o poderes totalmente reglados, vinculados o ligados a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes para obrar o no obrar, para obrar en una o en otra forma, para obrar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su discreto leal saber y entender para la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen la razón de su actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades en forma expresa o tácita, entonces decimos que nos hallamos frente al ejercicio de facultades discrecionales.

Se concluye, en lo que concierne a la facultad reglada, la actuación de la autoridad administrativa debe ceñirse al marco legal fijado por la norma jurídica, que señala la conducta específica que debe seguirse ante la actualización de la hipótesis que la disposición legal prevea. Por su parte, en las facultades discrecionales, la ley le otorga a la autoridad un margen de libre apreciación para determinar la forma de su actuar, lo cual permite que

² Tesis: 2a. CXXVII/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 24, noviembre de 2015, p.1298.

³ Tesis 2a. CXXVI/2015 (10a.), *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, t. II, Libro 24, noviembre de 2015, p. 1298.

el órgano de la Administración haga una apreciación técnica de los elementos que concurren en un determinado caso, sin que lo anterior le exima fundar y motivar su acción conforme a lo dispuesto en el Artículo 16 constitucional.

V. BENEFICIO OTORGADO EN EL ARTÍCULO 42, QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, establece:

Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

...

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

De donde se desprende, en primer lugar, la obligación para toda autoridad fiscalizadora que se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, sin distinción alguna, de informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento.

Así, la regla 2.12.9, de la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación el dieciocho de julio de dos mil diecisiete, indicaba:

Para efectos del artículo 42, quinto y último párrafos del CFF, con el propósito de que los contribuyentes puedan optar por corregir su situación fiscal, las autoridades fiscales informarán, el lugar, fecha y hora, a efecto de darles a conocer los hechos u omisiones detectados en el procedimiento de fiscalización, que pudieran implicar incumplimiento en el pago de contribuciones y en su caso, el derecho que tienen a promover una solicitud de acuerdo conclusivo.

Bajo este contexto, de una interpretación funcional al Artículo 42, quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación, en relación con la regla transcrita, se concluye que

las autoridades fiscales que se encuentren ejerciendo sus facultades de comprobación, están obligadas a lo siguiente: *a)* emitir una solicitud al contribuyente visitado para que en una fecha y lugar determinados comparezca ante la autoridad; *b)* notificarla legalmente; *c)* continuar con el procedimiento de fiscalización, para el caso de que no atienda la solicitud, y; *d)* de atender la invitación, informar al contribuyente los hechos u omisiones que se conozcan en el procedimiento de fiscalización.

Lo anterior, cobra sentido si nos remitimos a la exposición de motivos contenida en la iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, y del Código Fiscal de la Federación, enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, concretamente lo relativo a la incorporación de un último párrafo –ahora quinto párrafo– al Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, que señala:

Finalmente, se propone establecer en el último párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para efectos de seguridad jurídica de los contribuyentes, que las autoridades fiscales tengan como obligación informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos.

Lo anterior, se constituye en un auténtico derecho para los contribuyentes, ya que en la actualidad solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización. Esta propuesta permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección. Igualmente, que los órganos de dirección estén atentos al desarrollo de las revisiones y no únicamente el representante legal o el personal encargado de atender los medios de fiscalización.

De donde se destaca la intención del legislador de elevar al grado de obligación para la autoridad fiscal, el informar durante el desarrollo de los procedimientos de revisión a los contribuyentes, incluyendo en el caso de personas morales a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se detecten durante el desarrollo de los mismos; con el objeto de que exista una mejor comunicación entre la autoridad y el contribuyente revisado y, de ser el caso, se opte por el ejercicio de mecanismos alternos de solución de controversias, como los acuerdos conclusivos o la autocorrección, dado que con antelación al sistema actual, únicamente conocían su situación fiscal hasta la emisión del oficio de observaciones o el levantamiento del última acta parcial.

La obligación anterior, es compatible con lo previsto en los Artículos 69-A al 69-H, del Código Fiscal de la Federación, que establecen los acuerdos conclusivos como medios alternativos para los contribuyentes que están siendo objeto del ejercicio de facultades

de comprobación fiscal, para resolver alguna observación con la que no estén de acuerdo; con lo que se pretende evitar dilaciones en el procedimiento de fiscalización y las instancias jurisdiccionales, además de obtener un beneficio de la condonación de multas hasta por un 100%; lo que se traduce en un beneficio para el órgano estadual y los contribuyentes.

**VI. CONSECUENCIA JURÍDICA DE NO DESAHOGAR
EL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 42,
QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

Precisado lo anterior, la obligación para toda autoridad fiscalizadora que se encuentre ejerciendo sus facultades de comprobación, sin distinción alguna, de informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento; constituye una facultad reglada para la autoridad fiscal, dado que el objeto de la inclusión de dicho párrafo en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación permite a la autoridad fiscal, así como al contribuyente revisado, la oportunidad de llegar a un acuerdo sin necesidad de concluir con la revisión fiscal.

En efecto, la prerrogativa de trato constituye una facultad reglada y no discrecional, puesto que, para emitir el oficio o levantar el acta en donde se hagan constar los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento, como sería el oficio de observaciones tratándose de una revisión de gabinete o el levantamiento del acta última parcial, en el caso de visitas domiciliarias, resulta indispensable que la autoridad agote el procedimiento de *amable composición* mencionado, esto es, que notifique debidamente la invitación al contribuyente o a su representante legal para que acuda a sus oficinas y le haga saber de los aspectos señalados, conocidos con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, con el objeto de encontrar una solución alterna a la liquidación de contribuciones omitidas.

En ese sentido, en el supuesto de que la autoridad fiscal no materialice el procedimiento aludido, debe considerarse que se afectan las defensas del particular, lo que trasciende al sentido de la resolución liquidatoria, puesto que dicho procedimiento no solo constituye un derecho para el particular, sino también una obligación de inexorable cumplimiento para la autoridad fiscal, que redundaría en una protección al derecho fundamental de seguridad jurídica.

Sin que sea óbice, el hecho de que la autoridad fiscal informe al contribuyente visitado su derecho de autocorregir su situación fiscal y, mediante el oficio de observaciones o el última acta parcial, otorgue el plazo de veinte días para desvirtuar las observaciones detectadas, puesto que, el desahogo del procedimiento descrito constituye una facultad reglada del órgano del Estado, por lo que la autoridad no puede optar por cumplir o no con la obligación legal que se le exige, según su libre arbitrio, sino que nece-

sariamente habrá de acatar lo que la ley le impone, en aras de salvaguardar el principio de seguridad jurídica en beneficio del particular, pues no se debe perder de vista que el legislador previó para que en el ejercicio de las facultades de comprobación –sin excepción–, se materialice el procedimiento previsto en el quinto párrafo del citado Artículo, el cual, conforme dispuso el autor de la disposición, forma parte integral de todos y cada uno de los procedimientos de fiscalización previstos en el mismo.

Asimismo y, conforme al principio de progresividad previsto en el Artículo 1° constitucional, se debe impedir, por un lado, la interpretación restrictiva de las normas de derechos humanos y la regresión respecto de su sentido y alcance de protección y, por el otro, favorecer la evolución de dichas normas para ampliar su alcance de salvaguarda.

En ese sentido, la inclusión del quinto párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, constituye una evolución en cuanto a los derechos de los causantes para llegar a un acuerdo con la autoridad respecto de los hechos y omisiones que se les imputan, privilegiando el arreglo de las partes y evitando lo oneroso que puede ser para ellas concluir con la revisión fiscal.

En efecto, retomando lo considerado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis 2a. CXXVI/2015 (10a.), para determinar si la limitación al ejercicio de un derecho humano viola el principio de progresividad, el operador jurídico debe realizar un análisis conjunto de la afectación individual de un derecho en relación con las implicaciones colectivas de la medida, a efecto de establecer si se encuentra justificada.

En tal tesitura, la omisión de la autoridad fiscal de desahogar el procedimiento previsto en el último párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se traduce en una disminución en los derechos del contribuyente, para llegar a un arreglo con la autoridad y un desequilibrio en el ejercicio de sus derechos, tutelados no solo en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sino también en el propio Código Fiscal de la Federación, respecto a la posibilidad con que cuentan los sujetos revisados para celebrar un acuerdo conclusivo con la autoridad fiscal, con el que podrán obtener una regularización en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además de una condonación de hasta el 100% de las sanciones que les fueron impuestas; por lo que, de considerar que la omisión referida no afecta las defensas de los contribuyentes revisados, se tornaría nugatorio el derecho mencionado y no existiría sanción alguna a la conducta omisiva de la autoridad fiscal, lo que significa un retroceso o disminución del nivel de protección de los derechos del contribuyente sin justificación legal y constitucional.

Esto es, el establecimiento del procedimiento mencionado constituye una expansión del derecho de los contribuyentes por lo que hace al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad, cuya aplicación no debe quedar al arbitrio de la autoridad fiscal, antes bien, por tratarse de una facultad reglada, debe desahogarse ineludiblemente.

te; de ahí que la omisión en su aplicación, so pretexto que con la notificación del oficio de observaciones y el otorgamiento de los veinte días para desvirtuar los hechos e irregularidades detectadas, tiene la posibilidad de hacerlo, además de que conforme a lo dispuesto en los Artículos 2º, fracción XIII, 14 y demás aplicables de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el particular puede autocorregirse en cualquier tiempo durante la fiscalización; no solo disminuye el derecho del contribuyente a obtener un mejor arreglo con la autoridad fiscal, puesto que podría obtener no solo la autocorrección, lo que impactaría definitivamente en la liquidación fiscal en los conceptos de actualizaciones, recargos y/o multas; sino también afecta la eficacia de los procedimientos alternativos de solución de controversias, dado que le impide acceder a los beneficios de un acuerdo conclusivo con el Servicio de Administración Tributaria, en donde puede conseguir, además, la condonación de multas, proponer planes de pago, entre otros.

Aunado a lo anterior, la violación al derecho de que se desahogue el procedimiento aludido no debe supeditarse a actos posteriores –concesión de los veinte días para que el contribuyente revisado desvirtúe los hechos y omisiones que fueron detectados en la revisión–, que puedan interpretarse como el consentimiento o superación de la actuación contraria a derecho y que dejó en estado de indefensión al particular; puesto que la omisión de la autoridad no solo debe entenderse como una violación a un derecho, sino también a una facultad reglada, de ahí que no resulte válido concluir que la concesión del plazo referido o el derecho de autocorregirse puedan validar el derecho del contribuyente mencionado. Sostener lo contrario, implicaría no solo contravenir una prerrogativa reglada de la autoridad, sino hacer nugatorio un derecho del particular, derogando de facto el párrafo del Artículo en estudio.

No se omite precisar que la omisión en estudio, no debe equipararse a aquellas en que la autoridad fiscal omite informar al contribuyente revisado que tiene la posibilidad de corregir su situación fiscal y los beneficios que esto implica, las cuales únicamente traen como consecuencia una responsabilidad administrativa para el servidor público que omitió efectuar tal señalamiento; puesto que, si bien es cierto que ambas omisiones implican una violación de derechos del contribuyente, también lo es que se diferencian en cuanto a que la facultad que nos ocupa tiene la característica de reglada por lo que debe ejercerse en todos los supuestos en que la autoridad despliegue sus facultades de comprobación, por formar parte integral de los procedimientos de fiscalización previstos en el Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; coyuntura que no comparte la obligación de informar los derechos con que cuentan los contribuyentes revisados.

En consecuencia, la omisión de la autoridad fiscal de no desahogar el procedimiento previsto en el quinto párrafo del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, debe traer aparejado considerar que la resolución con la cual culmina la auditoría es ilegal, ya que se emitió en contravención de las disposiciones legales aplicables, dejando de

observar las debidas, actualizándose la causal de anulación prevista en el Artículo 51, fracción IV, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; por lo que, atento a lo dispuesto en la fracción II, del numeral 52 del ordenamiento invocado, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar la nulidad de la resolución determinante.

La declaratoria de nulidad anterior cobra sentido si se toma en consideración que, de reponer el procedimiento para efectos de que se desahogue conforme a los extremos en estudio, no necesariamente se actualizarán las condiciones económicas imperantes al momento de la revisión fiscal, concretamente los factores inflacionarios en el costo de bienes y servicios que tal vez no hagan viable la adopción de un acuerdo conclusivo, motivo por el cual una nulidad para efectos no garantiza la reparación del derecho humano violado y fomenta el incumplimiento de la ley para las autoridades fiscales.