



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES

**CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD**

“PROPUESTA DE REFORMA A LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE
RIGEN A LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO MECANISMOS
ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA
FISCAL”

TESIS QUE PRESENTA
Lic. Erika Rodríguez Cuéllar

PARA OPTAR POR EL GRADO DE MAESTRA EN IMPUESTOS

TUTORA
M.F. Virginia Guzmán Díaz de León.

COMITÉ TUTORAL
Dr. Hugo Fidel de Lira Reyes.
Dr. José Manuel Barrera Castañeda.

Aguascalientes, Aguascalientes, 02 de octubre de 2020.

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

AUTORIZACIONES



TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

TESIS

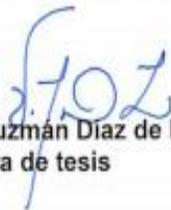
TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como tutora designada de la estudiante **ERIKA RODRÍGUEZ CUÉLLAR** con ID **260588** quien realizó el trabajo de tesis titulado: "**PROPUESTA DE REFORMA A LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN A LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL**" un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que ella pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

A T E N T A M E N T E
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 01 de octubre de 2020.


M.F. Virginia Guzmán Díaz de León
Tutora de tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



Elaborado por: Depto. Apoyo al Posgrado.
Revisado por: Depto. Control Escolar/Depto. Gestión de Calidad.
Aprobado por: Depto. Control Escolar/ Depto. Apoyo al Posgrado.

Código: 00-SIE-FO-07
Actualización: 01
Emisión: 17/05/19

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
PRESENTE

Por medio del presente como asesor designado de la estudiante **ERIKA RODRÍGUEZ CUÉLLAR** con ID **260588** quien realizó el trabajo de tesis titulado: **"PROPUESTA DE REFORMA A LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN A LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL"** un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que ella pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 01 de octubre de 2020.



Dr. Hugo Fidel de Lira Reyes
Asesor de tesis

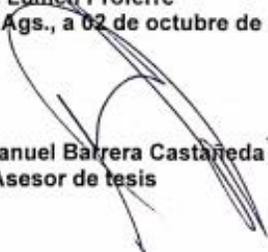
c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado

M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN
DECANA DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS
P R E S E N T E

Por medio del presente como asesor designado de la estudiante **ERIKA RODRÍGUEZ CUÉLLAR** con ID **260588** quien realizó el trabajo de tesis titulado: **"PROPUESTA DE REFORMA A LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN A LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL"** un trabajo propio, innovador, relevante e inédito y con fundamento en el Artículo 175, Apartado II del Reglamento General de Docencia doy mi consentimiento de que la versión final del documento ha sido revisada y las correcciones se han incorporado apropiadamente, por lo que me permito emitir el **VOTO APROBATORIO**, para que ella pueda proceder a imprimirlo así como continuar con el procedimiento administrativo para la obtención del grado.

Pongo lo anterior a su digna consideración y sin otro particular por el momento, me permito enviarle un cordial saludo.

ATENTAMENTE
"Se Lumen Proferre"
Aguascalientes, Ags., a 02 de octubre de 2020.


Dr. José Manuel Barrera Castañeda
Asesor de tesis

c.c.p.- Interesado
c.c.p.- Secretaría Técnica del Programa de Posgrado



DICTAMEN DE LIBERACIÓN ACADÉMICA PARA INICIAR LOS TRÁMITES DEL EXAMEN DE GRADO



Fecha de dictaminación dd/mm/aa: 14/10/2020

NOMBRE: ERIKA RODRIGUEZ CUELLAR ID 260588

PROGRAMA: MAESTRÍA EN IMPUESTOS LGAC (del posgrado): ESTUDIO SOBRE LA SITUACIÓN CONTABLE, FINANCIERA Y DE AUDITORIA EN LAS ORGANIZACIONES.

TIPO DE TRABAJO: (X) Tesis () Trabajo práctico
PROPUESTA DE REFORMA A LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN A LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS COMO MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL.

IMPACTO SOCIAL (señalar el impacto logrado): Proponer una reforma a los ordenamientos legales que rigen el Acuerdo Conclusivo para su perfeccionamiento, beneficiando tanto al contribuyente como a la autoridad revisora.

INDICAR SI/NO SEGÚN CORRESPONDA:

Elementos para la revisión académica del trabajo de tesis o trabajo práctico:

- si El trabajo es congruente con las LGAC del programa de posgrado
si La problemática fue abordada desde un enfoque multidisciplinario
si Existe coherencia, continuidad y orden lógico del tema central con cada apartado
si Los resultados del trabajo dan respuesta a las preguntas de investigación o a la problemática que aborda
si Los resultados presentados en el trabajo son de gran relevancia científica, tecnológica o profesional según el área
si El trabajo demuestra más de una aportación original al conocimiento de su área
si Las aportaciones responden a los problemas prioritarios del país
si Generó transferencia del conocimiento o tecnológica
si Cumpe con la ética para la investigación (reporte de la herramienta antiplagio)

El egresado cumple con lo siguiente:

- si Cumple con lo señalado por el Reglamento General de Docencia
si Cumple con los requisitos señalados en el plan de estudios (créditos curriculares, optativos, actividades complementarias, estancia, predoctoral, etc)
si Cuenta con los votos aprobatorios del comité tutorial, en caso de los posgrados profesionales si tiene solo tutor podrá liberar solo el tutor
si Cuenta con la carta de satisfacción del Usuario
si Coincide con el título y objetivo registrado
si Tiene congruencia con cuerpos académicos
si Tiene el CVU del Conacyt actualizado
si Tiene el artículo aceptado o publicado y cumple con los requisitos institucionales (en caso que proceda)

En caso de Tesis por artículos científicos publicados

- Aceptación o Publicación de los artículos según el nivel del programa
El estudiante es el primer autor
El autor de correspondencia es el Tutor del Núcleo Académico Básico
En los artículos se ven reflejados los objetivos de la tesis, ya que son producto de este trabajo de investigación.
Los artículos integran los capítulos de la tesis y se presentan en el idioma en que fueron publicados
La aceptación o publicación de los artículos en revistas indexadas de alto impacto

Con base a estos criterios, se autoriza se continúen con los trámites de titulación y programación del examen de grado

Si x
No

FIRMAS

Elaboró:
M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ
M.I. MARTIN LÓPEZ CRUZ

* En caso de conflicto de intereses, firmará un revisor miembro del NAB de la LGAC correspondiente distinto al tutor o miembro del comité tutorial, designado por el Decano

Revisó:
DR. GONZALO MALDONADO GUZMÁN

Autorizó:
M.F. VIRGINIA GUZMÁN DÍAZ DE LEÓN

Nota: procede el trámite para el Depto. de Apoyo al Posgrado

En cumplimiento con el Art. 105C del Reglamento General de Docencia que a la letra señala entre las funciones del Consejo Académico: ... Constar la eficiencia terminal del programa de posgrado y el Art. 105F las funciones del Secretario Técnico, llevar el seguimiento de los alumnos.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a la Universidad Autónoma de Aguascalientes, por permitirme formar parte de tan honorable casa de estudios y por dotarme de las herramientas necesarias para poder concluir satisfactoriamente con el Posgrado en Impuestos.

Asimismo, externo mi agradecimiento al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por proveerme de los recursos necesarios para poder cursar el Posgrado en Impuestos y realizar mi estancia de investigación en el extranjero.

Maestra Vicky, le agradezco profundamente su guía en todo momento, su apoyo y sobre todo su calidez humana, es una bendición el poder coincidir con una persona tan excepcional y profesional como usted.

Dr. Hugo Fidel de Lira Reyes, le agradezco el aceptar ser parte de mi Comité Tutorial aún sin conocerme, lo valoro mucho, gracias por su apoyo siempre.

Dr. José Manuel Barrera Castañeda, gracias por ser clave en la realización de este trabajo recepcional y por su apoyo en todo momento.

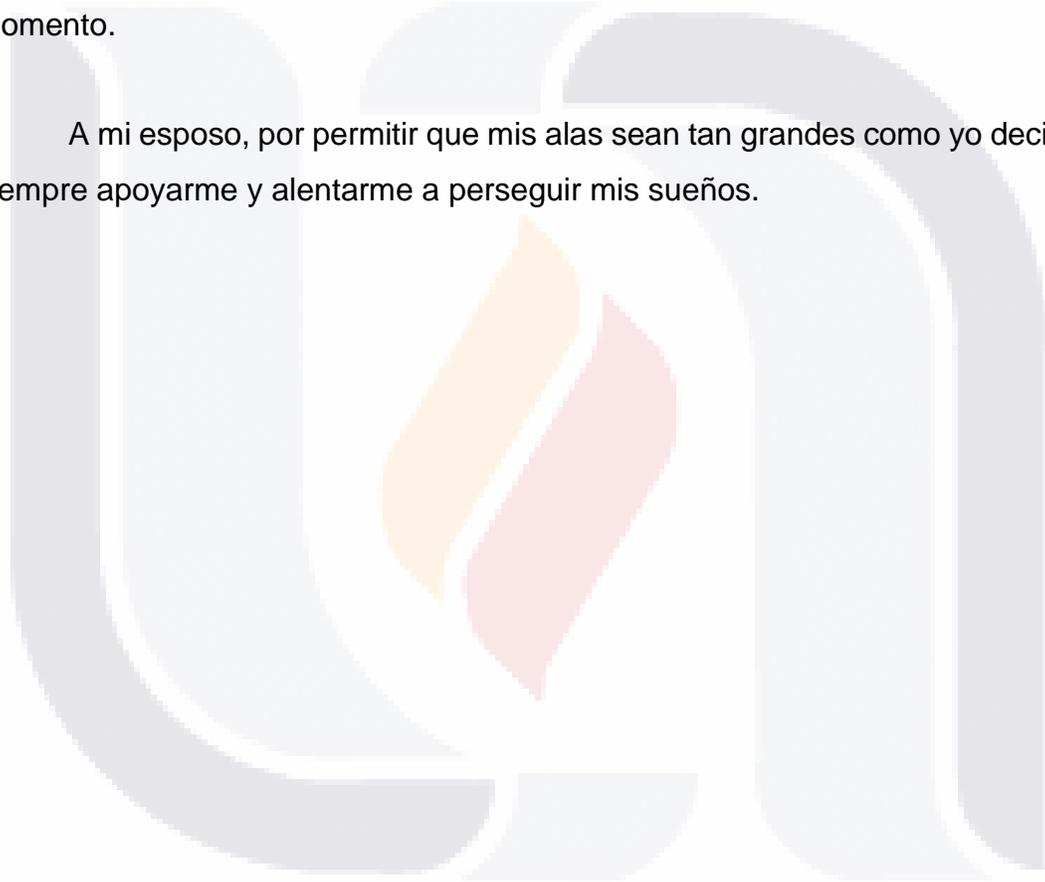
Profesora Roberta Alfano, gracias por recibirme con tanta calidez, por hacerme sentir parte de su Universidad, además de brindarme las herramientas y su experiencia para enriquecer este trabajo de investigación.

DEDICATORIAS

A Dios, por ser luz en mi vida, por no dejarme caer y darme la fortaleza para continuar, por ayudarme a nunca perder la fe, por ser mi guía y mi más grande maestro.

A mis padres y hermana, por siempre creer en mí y apoyarme en todo momento.

A mi esposo, por permitir que mis alas sean tan grandes como yo decida, por siempre apoyarme y alentarme a perseguir mis sueños.



ÍNDICE GENERAL

ACRÓNIMOS..... 6

RESUMEN..... 8

ABSTRACT..... 9

INTRODUCCIÓN..... 10

Generalidades del Acuerdo Conclusivo. 12

1. Antecedentes históricos..... 12

Negociación..... 14

Mediación..... 15

Conciliación..... 16

Arbitraje..... 17

1.1. Internacionales..... 19

1.2. En México...... 22

2. Marco teórico...... 23

Antecedentes...... 23

Marco Jurídico y Principios que rigen a los Acuerdos Conclusivos...... 40

1.Marco Jurídico Actual..... 40

1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos...... 40

1.2. Código Fiscal de la Federación...... 42

1.3 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente..... 48

1.4 Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente..... 50

2. Principios que rigen a los Acuerdos Conclusivos...... 55

2.1. Flexibilidad..... 55

2.2. Celeridad..... 59

2.3. Inmediatez..... 61

Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia fiscal Italia y México..... 65

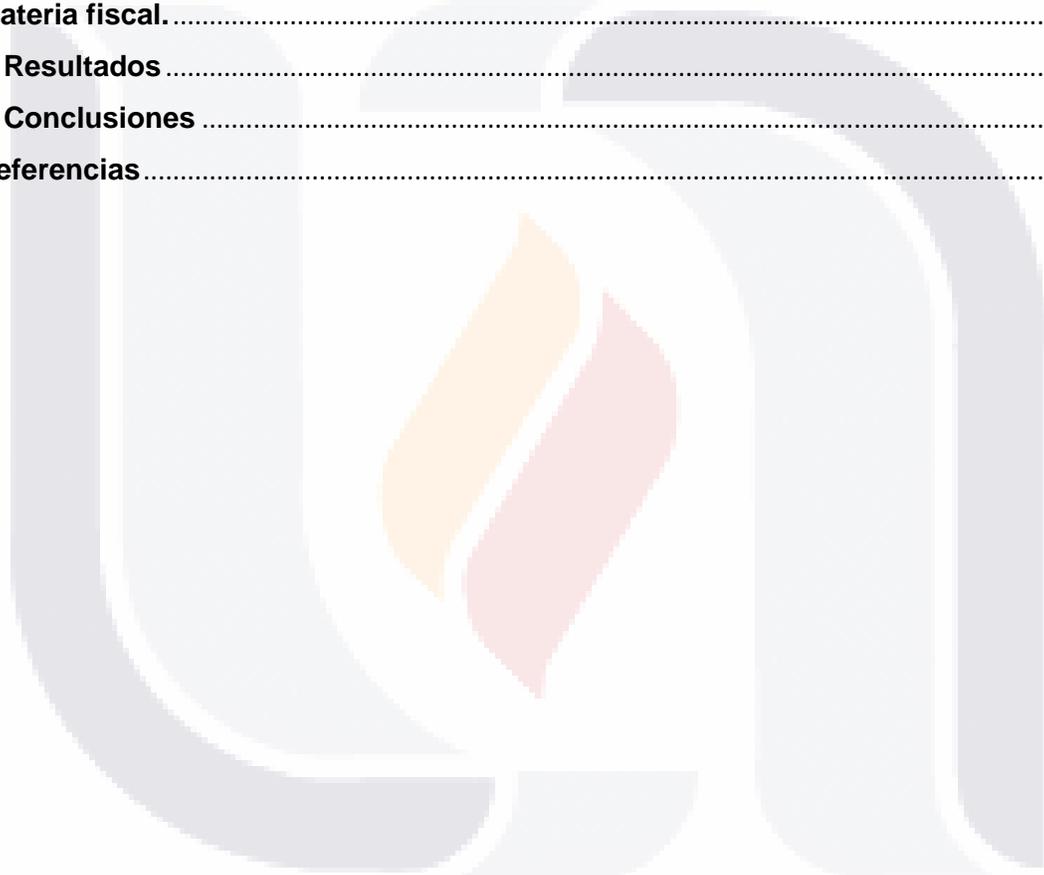
L’interpello..... 73

Il ravvedimento operoso 75

L’autotutela..... 77

Fase Administrativa..... 79

1. <i>L'acquiescenza</i>	81
2. <i>L'accertamento con adesione</i>	84
3. <i>Il reclamo e mediazione tributaria</i>	89
Fase Contenciosa	95
<i>La conciliazione giudiziale</i>	95
Conclusiones	100
Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los Acuerdos Conclusivos como Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia fiscal.	111
Resultados	121
Conclusiones	144
Referencias	149



ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro 1. Principales denominaciones de MASC.....13
Cuadro 2. Principales MASC en materia fiscal a nivel internacional.....20
Cuadro 3. MASC en Materia Fiscal en México22
Cuadro 4. Beneficios de los MASC y principales fallas en la solución de conflictos en la vía ordinaria.....41
Cuadro 5. Comparativo entre MASC de Italia y México101



ÍNDICE DE GRÁFICAS

Gráfica 1. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)37
**Gráfica 2. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona
.....38**
Gráfica 3. Porcentaje de crecimiento de Acuerdos Conclusivos (2014-2018) 38



ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente ..	49
Figura 2. Procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo	56
Figura 3. Resultado: Un buen acuerdo de mediación.....	62
Figura 4. Instrumentos Deflactivos en Italia	72
Figura 5. Aplicación del artículo 17de la LFDC en visitas domiciliarias	116
Figura 6. Aplicación del artículo 17de la LFDC en revisiones de gabinete ..	117
Figura 7. Caso hipotético 1	121
Figura 8. Cómputo de reanudación del plazo establecido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación	123

ACRÓNIMOS

ADR	Alternative Dispute Resolutions/Amicable Dispute Resolutions
CAMCA	Centro de Arbitraje y Mediación Comercial para las Américas
CC	Código de Comercio
CFF	Código Fiscal de la Federación
CNUDMI	Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación
GAC	Gestión Alternativa de Conflictos
GAD	Gestión Alternativa de Disputas
INAI	Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales
LFDC	Ley Federal de los Derechos del Contribuyente
LOPDC	Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
LNMA SCMP	Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias
LREASP	Lineamientos que Regulan el Ejercicio de las Atribuciones Sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
MARD	Métodos Alternos para la Resolución de Disputas
MASC	Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias
MASD	Métodos Alternos para la Solución de Disputas
OMPI	Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RAC	Resolución Alternativa de Conflictos
RAD	Resolución Alternativa de Disputas

TARC

Técnicas Alternativas de Resolución de Conflictos

TLCAN

Tratado de Libre Comercio para América del Norte

UMA

Unidad de Medida y Actualización



RESUMEN

Los MASC cada vez son más utilizados por diversos países para buscar una solución anticipada y flexible de los conflictos en materia fiscal y, en consecuencia, disminuir los asuntos en la vía ordinaria (judicial), es por ello que, en el presente trabajo de investigación se realizará un estudio de su origen tanto a nivel internacional como nacional, además de un estudio comparativo entre los MASC existentes en Italia y México.

Asimismo, se llevará a cabo un análisis jurídico fiscal de la figura del Acuerdo Conclusivo como primer y único MASC en materia fiscal en nuestro país, el cual ha sido y continúa siendo de gran utilidad para solucionar las desavenencias que surgen entre contribuyente y autoridad revisora respecto de un acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), de una manera sencilla, consensuada y expedita, logrando, en caso de suscribirse, diversos beneficios para ambas partes como la condonación de multas al 100% para el contribuyente tratándose de la primera vez y una reducción de las mismas en la segunda suscripción y posteriores, además de evitar recurrir a los costosos y tardados medios de defensa; así como el concluir anticipadamente las facultades de comprobación y acelerar la recaudación para la autoridad fiscal.

Dicho análisis tiene como finalidad identificar las principales ventajas y desventajas del Acuerdo Conclusivo para implementar una propuesta viable y debidamente sustentada que permita lograr su perfeccionamiento.

Palabras clave: Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC), Acuerdos Conclusivos, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), facultades de comprobación, multas, suspensión de plazos.

ABSTRACT

The ADR are increasingly used by various countries to seek a more immediate and flexible solution to tax disputes and, consequently, to reduce cases in the ordinary (judicial) way, that is why, in this research paper, a study of its origin will be carried out both at international and national level, in addition to a comparative study between the ADR existing in Italy and Mexico.

In addition, a legal-tax analysis will be carried out of the figure of the Conclusive Agreement as the first and only ADR in taxes matters in our country, which has been and continues to be of great use in resolving disagreements between taxpayers and authorities over an act of supervision (home visit, cabinet review or tax review) in a simple, consensual and expeditious manner, achieving, if subscribed, a number of benefits for both parties, such as a 100% remission of fines for the taxpayer for the first time and a reduction of fines for the second and subsequent subscriptions, in addition to avoiding recourse to costly and time-consuming means of defense, as well as the early termination of the powers of verification and the acceleration of the collection for the tax authority.

The purpose of this analysis is to identify the main advantages and disadvantages of the Conclusive Agreement in order to implement a viable and duly supported proposal that will allow its improvement.

Keywords: Alternative Dispute Resolution Mechanisms (MASC), Conclusive Agreements, Taxpayer Defense Attorney's Office (PRODECÓN), verification powers, fines, suspension of deadlines.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación se basa en el estudio del Acuerdo Conclusivo como único Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal en México.

El objetivo principal de estudio es conocer los antecedentes históricos, jurídicos y Principios que rigen al Acuerdo Conclusivo (sus ventajas y desventajas) para proponer una reforma al Código Fiscal de la Federación, así como a la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en aras de fortalecer y eficientar su procedimiento, logrando con ello no vulnerar los Principios que lo regulan ni someter a duda la objetividad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La investigación comprende las generalidades del Acuerdo Conclusivo, el marco jurídico y principios que lo rigen, un estudio comparativo de los MASC en materia fiscal entre Italia y México, apartado de resultados y conclusiones.



CAPÍTULO I

Generalidades del Acuerdo Conclusivo.

1. Antecedentes históricos

El Acuerdo Conclusivo en forma abstracta es un Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias, por lo cual, se estima pertinente exponer de manera breve pero concisa dichos MASC dentro del marco internacional y nacional.

Los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (MASC), los Alternative Dispute Resolutions o Amicable Dispute Resolutions (ADR), son métodos extrajudiciales que se basan en la autonomía de la voluntad de las partes para resolver sus divergencias (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar, 2015).

Los MASC encuentran sus orígenes en prácticas milenarias de resolver en las comunidades, ejemplo de ello son las enseñanzas de Confucio que hoy continúan siendo parte del sistema de justicia en China. Por su parte, en México existen prácticas de justicia tradicional de las comunidades indígenas que han sido recuperadas por las leyes de justicia alternativa, como es el caso de Quintana Roo. Asimismo, a finales del siglo XIX y principios del XX, los MASC fueron parte fundamental en los movimientos de los obreros con la creación de la Ley de Arbitraje de 1888 en los Estados Unidos, así como la incorporación en la Constitución de 1917 de los derechos de los trabajadores como parte de los derechos sociales y la creación de las Juntas de Conciliación y Arbitraje, que resolvían los conflictos tanto individuales como colectivos entre trabajadores y patrones (Fierro, 2018).

Los MASC han sido de gran impacto a nivel mundial al tener su aplicación en todos los niveles sociales, además de que se han convertido en una herramienta necesaria en las relaciones entre naciones y particulares impulsados por factores culturales, políticos y económicos, es por ello que los MASC deben tratarse bajo un

esquema de universalidad y en un ambiente despolitizado (Gorjón & Steele, Métodos alternativos de solución de conflictos, 2012).

Al respecto, es importante señalar que los MASC tienen diversas denominaciones, siendo las más comunes las que se aprecian en el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Principales denominaciones de MASC.

ADR	Alternative Disputes Resolution
Justicia alternativa	Título que se asigna a los MASC en las leyes de las entidades de Colima, Guanajuato y Quintana Roo
MARD	Métodos alternos para la resolución de disputas
MASD	Métodos alternos para la solución de disputas
MASC	Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias/ Métodos Alternativos de Solución de Conflictos
RAC	Resolución alternativa de conflictos
RAD	Resolución alternativa de disputas
TARC	Técnicas alternativas de resolución de conflictos
GAC	Gestión alternativa de conflictos
GAD	Gestión alternativa de disputas

Fuente: (Gorjón & Steele, Métodos alternativos de solución de conflictos, 2012)

Gonzalo (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar, 2015) refiere que “los MASC no son una novedad. Encuentran sus raíces en los antiguos métodos de resolución de conflictos la mayoría de los cuales fueron desplazados con la aparición del Estado moderno y el consiguiente orden jurisdiccional” (p.30).

Actualmente los MASC encuentran su justificación en dos aspectos, el primero de ellos, resulta de las necesidades insatisfechas de la administración de justicia y, el segundo de ellos, estriba en la importancia de que en países democráticos las partes involucradas en un conflicto participen de común acuerdo en la solución de

dicha controversia. Esto conlleva a que el uso de los MASC implique una importante transformación cultural y social al permitir que las partes se entiendan como corresponsables del problema y a la vez capaces de participar en la consecución de las soluciones, por lo cual se presume que los MASC constituyen formas de empoderamiento de los ciudadanos, en virtud de que se responsabiliza a los particulares de sus problemas y a su vez se convierten en agentes activos de la solución de los mismos (Fierro, 2018).

Ahora bien, los principales MASC son: la negociación, la mediación, la conciliación y el arbitraje, mismos que se definirán y se señalarán sus principales características.

Negociación

Blanco (Blanco, 2009) define a la negociación como “la actividad destinada a obtener el acercamiento de posiciones entre diversas partes enfrentadas” (p.14).

Por su parte Colaiácovo (1998), menciona que la negociación “es un proceso el que dos o más partes con un problema o un objetivo emplean técnicas diversas de comunicación, con el fin de obtener un resultado o solución que satisfaga de manera razonable y justa sus pretensiones, intereses, necesidades o aspiraciones” (Citado en Gorjón & Steele, 2012, p.14).

Características

- Busca un beneficio mutuo en un ambiente de confianza y objetividad.
- Concierne a toda la sociedad (no es limitativa por lo que corresponde a personas o materias).
- Es una actividad competitiva (comercio).
- Es la base para la mediación y la conciliación.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Sus técnicas varían acorde al sistema empleado (Gorjón & Steele, Métodos alternativos de solución de conflictos, 2012).

Mediación

La mediación es definida por González (González F. , 2008) como:

El procedimiento por virtud del cual un tercero que conoce de la controversia y la postura de las partes en la misma colabora con las partes guiando las negociaciones con la finalidad de que las partes mismas logren llegar a un acuerdo que solucione la controversia (p.30).

Blanco (Blanco, 2009) concibe a la mediación como:

Un ADR de carácter voluntario en el cual un tercero, el mediador, de forma neutral, imparcial y confidencial, guía a las partes para que sean éstas quienes alcancen un acuerdo, careciendo en todo caso de capacidad decisoria sobre el fondo de la situación conflictiva (p.13).

Características

- Las partes son guiadas por un tercero y solucionan por sí mismas el conflicto.
- Las partes tienen una intervención conjunta con el tercero.
- El tercero debe ser un experto en la materia.
- Satisface intereses particulares (las partes son privadas).
- No existe un procedimiento predeterminado.
- El proceso termina en el momento en que las partes lo dispongan.
- No es vinculante.
- No hay ganador ni perdedor.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Las partes designan el lugar y el idioma del proceso.
 - Es rápido y económico.
 - El cumplimiento de los resultados es voluntario (Gorjón & Steele, Métodos alternativos de solución de conflictos, 2012).

Conciliación

González (González F. , 2008) conceptualiza a la conciliación como “el procedimiento por virtud del cual un tercero conoce de la controversia y la postura de las partes en la misma emite una opinión carente de fuerza vinculatoria acerca de la solución más justa/adecuada de la misma” (p.30).

Por su parte Blanco (Blanco, 2009) la define como “la comparecencia de las partes en conflicto ante una tercera persona, que puede ser un órgano judicial o no judicial, para la solución del conflicto que las enfrenta evitando así el pleito” (p.13)

Características

- El tercero es quien propone la solución e induce a las partes.
- Se le considera una etapa previa al arbitraje.
- El tercero debe ser un experto en la materia.
- Satisface intereses particulares.
- Se puede apegar a los reglamentos establecidos por instituciones arbitrales.
- El proceso concluye en el momento en que lo dispongan las partes.
- No es vinculante.
- El tercero formula un informe.
- Se designa el lugar y el idioma del proceso.
- Es rápido y económico.

- El cumplimiento del procedimiento es voluntario (Gorjón & Steele, Métodos alternativos de solución de conflictos, 2012).

Arbitraje

En el artículo séptimo de la Ley Modelo de la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) se define el arbitral como el “acuerdo por el que las partes deciden someter al arbitraje todas las controversias o ciertas controversias que hayan surgido o puedan surgir entre ellas respecto de una determinada relación jurídica, contractual o no contractual. El acuerdo de arbitraje podrá adoptar la forma de una cláusula compromisoria incluida en un contrato o la forma de un acuerdo independiente”, lo cual se reproduce en el artículo 1416 del Código de Comercio y en diversas disposiciones de arbitraje (Silva, 2001).

Asimismo, el Código de Comercio (CC, 2018) en las fracciones II y III, del artículo 1416, define al arbitraje nacional e internacional, de la siguiente manera:

“Artículo 1416.- Para los efectos del presente título se entenderá por:

(...)

II.- Arbitraje, cualquier procedimiento arbitral de carácter comercial, con independencia de que sea o no una institución arbitral permanente ante la que se lleve a cabo;

III.- Arbitraje internacional, aquél en el que:

a) Las partes al momento de la celebración del acuerdo de arbitraje, tengan sus establecimientos en países diferentes; o

b) El lugar de arbitraje, determinado en el acuerdo de arbitraje o con arreglo a la misma (sic), el lugar del cumplimiento de una parte sustancial de las

obligaciones de la relación comercial o el lugar con el cual el objeto del litigio tenga una relación más estrecha, esté situado fuera del país en el que las partes tienen su establecimiento.

Para los efectos de esta fracción, si alguna de las partes tienen (sic) más de un establecimiento, el establecimiento será el que guarde una relación más estrecha con el acuerdo de arbitraje; y si una parte no tiene ningún establecimiento, se tomará en cuenta su residencia habitual; (...)" (p.171).

González (González F. , 2008) refiere que “al hablar de arbitraje se deben contemplar procedimientos que involucran los siguientes elementos: [1] la existencia de una controversia; [2] cuya solución vendrá de un tercero que es un particular y no una autoridad; [3] que la decisión es final (no sujeta a apelaciones); y [4] que la decisión es vinculatoria (no sugestiva)” (p. 19).

Características

- Es un proceso especializado y rápido.
- Es simple e informal.
- Armoniza la relación comercial.
- Satisface intereses particulares.
- Es confidencial.
- Se desarrolla conforme a derecho o en equidad.
- Se desarrolla de forma institucional o ad hoc.
- Es vinculante.
- Es equiparable a los títulos ejecutivos y a las sentencias judiciales.
- El o los árbitros son expertos en la materia y son quienes resuelven el conflicto.
- El proceso y el idioma son designados por las partes.
- Las partes designan el derecho aplicable al fondo del conflicto.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Se considera principalmente la *lex mercatoria* y la *lex fori*.
 - No tiene consecuencias económicas o sociales.
 - Tiene un carácter desnacionalizado y eminentemente internacional.
 - Su cumplimiento es voluntario o forzoso.
 - Concluye cuando se otorga el laudo o la transacción homologada.
 - Brinda seguridad jurídica respecto de la mediación y la conciliación.

A continuación, se procederá a enunciar los MASC que existen en materia fiscal en el ámbito internacional con el objeto de tener una base de Derecho comparado para posteriormente aterrizarlo en el Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias existente en los ordenamientos nacionales.

1.1. Internacionales

En algunas reuniones y textos de la Unión Europea se ha destacado la importancia de promover los MASC, procurando el mejor entorno posible para su desarrollo y calidad, a saber (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar, 2015):

- Consejo de Viena de 1998.
- Consejo Europeo de Tampere en octubre de 1999.
- Cumbre Europea de Lisboa en marzo de 2000.
- Plan de acción de Europa 2002.
- Libro Verde, sobre las modalidades alternativas de solución de conflictos, Bruselas, 19 de abril de 2002, COM (2002/03/04).

Mucho se ha logrado al incorporar diversos ordenamientos jurídicos a nivel internacional para regular a los Medios Alternativos de Solución de Conflictos o *Alternative Dispute Resolutions*, como son, entre otras, la Ley Modelo sobre Conciliación Internacional creada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional, el Reglamento ADR emitido por la Cámara de

Comercio Internacional, las Reglas de Mediación del Centro de Arbitraje y Mediación Comercial para las Américas (CAMCA) y el Reglamento de Mediación de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), (González F. , 2008).

En los Cuadernos del Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP) se publicó un artículo escrito por Carol Martinoli (2009) en el que abordó algunos de los principales MASC en materia fiscal utilizados a nivel internacional, los cuales para pronta referencia se enuncian en el siguiente cuadro.

Cuadro 2. Principales MASC en materia fiscal a nivel internacional.

Países	Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
Alemania	Acuerdo convencional	Determinación de la base imponible. Cuestiones de hecho.	Ley de Procedimiento Administrativo.	Autoridad fiscal.	Eficacia vinculante para las partes.
EE.UU.	1. Oferta Compromiso. 2. Pronta Remisión. 3. Mediación y Resolución de tracto abreviado. 4. Mediación y Arbitraje.	Cualquier impuesto y período siempre dentro del procedimiento administrativo. Cuestiones de hecho o de derecho.	Ley (<i>Internal Revenue Code</i>)	1. Autoridad fiscal (IRS). 2 y 3. Oficina de Apelaciones (Institución administrativa dentro del IRS). 4. Interviene un tercero (funcionario del IRS o de organizaciones privadas).	Cosa juzgada.
España	1. Tasación Pericial contradictoria y valoración de	1,2 y 3. Servirá de base a la determinación	Ley General Tributaria.	1. Peritos según lista de los colegios, asociaciones o	Eficacia vinculante para las partes.

	bienes embargados. 2. Acta con acuerdo. 3. Acuerdos Previos de Precios de Transferencia.	del valor (1), la deuda (2) y el precio (3). Cuestiones de hecho y derecho.		corporaciones profesionales. 2 y 3. Autoridad Fiscal.	
Francia	Transacción fiscal.	Recae sobre sanciones pecuniarias y aumento de la deuda tributaria. Cuestiones de hecho.	Libro de Procedimientos Fiscales	1. Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos sobre la Cifra de Negocios. 2. Comisión Departamental de Conciliación. 3. Comité Consultivo para la Represión del Abuso de Derecho.	Cosa juzgada, impide su impugnación en un procedimiento contencioso.
Italia	1. Acuerdo con Adhesión. 2. Conciliación Judicial.	1. Determinación de la deuda tributaria. 2. controversia en procedimiento contencioso. Cuestiones de hecho o derecho.	Ley	1. Autoridad Fiscal. 2. Judicial (Comisión Tributaria). O Extrajudicial.	Cosa juzgada.
República Bolivariana de Venezuela	1. Transacción judicial 2. Arbitraje Tributario.	Controversia en procedo judicial.	Código Orgánico Tributario.	Tribunal Judicial.	Cosa juzgada. La transacción judicial requiere

	3. Acuerdos Previa de Precios de Transferencia.	Cuestiones de hecho y derecho.			homologación judicial.
Uruguay	Acuerdos en materia tributaria	Etapa de fiscalización. Cuestiones de hecho y derecho	de Ley N° 17.930	Autoridad fiscal	Carácter vinculante.

Fuente: (Martinoli, 2009)

1.2. En México.

En la actualidad México únicamente cuenta con un Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias en materia fiscal el cual es denominado *Acuerdo Conclusivo*, en el cuadro que más adelante se aprecia, se enuncian el objeto, marco legal, órganos que intervienen y sus principales efectos en relación con el Cuadro 2.

Cuadro 3. MASC en materia fiscal en México.

Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación de legal	Órganos intervinientes	Efectos
Acuerdos Conclusivos	Diferencias y desavenencias que surjan durante las facultades de comprobación entre contribuyentes y autoridades fiscales	Código Fiscal de la Federación; Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.	PRODECON	Son irrecurribles (en caso de suscribirse)

Fuente: (CFF, 2018) y (LREASP, 2018)
Elaboración propia.

2. Marco teórico.

Antecedentes.

Los Medios Alternativos de Solución de Controversias (MASC) tienen su origen en México con motivo de la firma del Tratado de Libre Comercio para América del Norte (TLCAN, 1992), sujetándose el Estado mexicano a observar de manera integral el contenido del mismo, el cual en su artículo 2022, plasma la importancia de difundir los Medios Alternativos de Solución de Controversias como una alternativa para la impartición de justicia (Torre, 2015).

Como es sabido los Tratados Internacionales no pueden contravenir lo dispuesto en nuestra Carta Magna, en razón de ello, tal y como refieren Guerrero y Suárez (Guerrero & Suárez, 2009) “el 18 de junio de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto Promulgatorio de Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por medio del cual, entre otras cuestiones, se elevan a rango constitucional los MASC”.(p.60)

La importancia de la reforma (DOF, 2008) al artículo 17 constitucional estriba en el hecho de que nuestro máximo ordenamiento jurídico proveyó que las leyes en general deben prever la figura de los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, esto es, permite que los MASC puedan figurar en todas las materias y no sólo en la comercial.

Es menester precisar que la esencia de los MASC es la voluntad de las partes, es decir, en un procedimiento jurisdiccional quien tiene el poder en la toma de decisiones es el resolutor, quien actúa con *imperium*, en tanto que los MASC son procedimientos entre iguales que de forma voluntaria participan en un procedimiento alterno tendiente a la resolución de un conflicto que les atañe, de mutuo acuerdo (Fierro, 2018).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Dicha reforma la analizaremos específicamente para la materia de estudio que nos ocupa, la cual impactó, en gran medida, de manera positiva puesto que en México se carecía por completo de una justicia alternativa de solución de conflictos en el ámbito fiscal.

Derivado de la reforma fiscal del año 2004, el 05 de enero de ese año se publicó en el Diario Oficial de la Federación la adición del artículo 18-B del Código Fiscal de la Federación, estableciéndose por primera vez que la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes en materia fiscal estaría a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como un organismo público descentralizado no sectorizado con independencia técnica y operativa, cuyo alcance y organización estaría establecido en su Ley Orgánica.

No obstante, fue hasta el día 04 de septiembre de 2006, que la PRODECON surgió por Decreto de Ley, al publicarse en el Diario Oficial de la Federación su Ley Orgánica, misma que fue impugnada por el entonces Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 resuelta el 16 de mayo de 2008 (publicándose con sus últimas reformas el 07 de septiembre de 2009).

El 28 de abril de 2011, fue electa por el Senado de la República la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara como primera Ombudsman fiscal en México, contando con un plazo de ciento veinte días computados a partir de su nombramiento para entrar en funciones, lo cual se materializó el 01 de septiembre de 2011 (PRODECON).

Ahora bien, la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se conforma únicamente por 28 artículos (más seis transitorios), en los que se establece la estructura y facultades de la PRODECON, haciéndola de fácil acceso y comprensión tanto para los contribuyentes como para las autoridades fiscales.

Dicha Ley Orgánica (LOPDC, 2006), en su artículo 2, párrafo primero, define a la PRODECON como sigue:

“Artículo 2.- La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.
(...)”

Al respecto, es importante señalar que, aunque PRODECON es un organismo público no tiene el carácter de autoridad, además de que en su carácter de auténtico representante del pueblo carece de facultades coercitivas, no obstante, su principal función es proponer una solución más accesible y oportuna para los conflictos fiscales, a través del desarrollo e implementación de nuevos y especiales procedimientos, mismos que permiten a los contribuyentes cuestionar cualquier tipo de acto emitido por las autoridades fiscales, con independencia de que éste tenga o no el carácter de definitivo, es decir, que los contribuyentes pueden hacer uso de sus procedimientos cuando se sientan afectados por cualquier tipo de acción u omisión que provenga de las autoridades fiscales, incluso respecto de aquellos actos que no podrían ser impugnados en la vía judicial (Bernal D. , 2017).

De acuerdo con Bernal (Bernal D. , 2017), hasta antes de 2014, PRODECON contaba con nueve facultades sustantivas principales, a saber:

1. Brindar asesoría a los contribuyentes que enfrentan actos de las Autoridades Fiscales Federales.
2. Representar legalmente al contribuyente ante los tribunales, siempre que el monto del adeudo fiscal no exceda de treinta veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA); a menos de que se trate de asuntos sin cuantía o cuantía indeterminada, o bien, de la defensa constitucional contra las leyes y disposiciones fiscales.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
3. Recibir cualquier tipo de queja en contra de los actos de Autoridades Fiscales Federales.
 4. Resolver consultas especializadas en materia jurídica tributaria.
 5. Investigar e identificar los problemas de carácter sistémico de los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria sugerencias o recomendaciones para la mejor solución de éstos.
 6. Emitir su opinión en relación con el sentido y la interpretación de las disposiciones fiscales a petición del Servicio de Administración Tributaria.
 7. Proponer a dicho órgano las modificaciones adecuadas para sus estrategias internas.
 8. Convocar a altos funcionarios en materia fiscal para sostener reuniones con los representantes de los contribuyentes a efecto de discutir y proponer soluciones a sus principales desavenencias.
 9. Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales (p.43 y 44).

De lo anterior, se advierte que los procedimientos que ofrece la PRODECON son:

- Asesoría y Consulta Fiscal
- Representación y Defensa Legal y;
- Queja

De tales procedimientos, únicamente será analizado el procedimiento de Queja por ser considerado como precedente para el origen del MASC objeto de la presente investigación.

PRODECON funge como Ombudsman en materia fiscal, al proteger los derechos de los contribuyentes en el procedimiento de Queja, teniendo como sustento constitucional (CPEUM, 1917) el artículo 102, Apartado B, párrafos primero y segundo, mismo que para pronta referencia se cita como si a la letra se insertase.

“Artículo 102.- (...)

B. El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos.

Los organismos a que se refiere el párrafo anterior, formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas. Todo servidor público está obligado a responder las recomendaciones que les presenten estos organismos. Cuando las recomendaciones emitidas no sean aceptadas o cumplidas por las autoridades o servidores públicos, éstos deberán fundar, motivar y hacer pública su negativa; además, la Cámara de Senadores o en sus recesos la Comisión Permanente, o las legislaturas de las entidades federativas, según corresponda, podrán llamar, a solicitud de estos organismos, a las autoridades o servidores públicos responsables para que comparezcan ante dichos órganos legislativos, a efecto de que expliquen el motivo de su negativa.

(...)”.

Por su parte, la propia Procuraduría en el Criterio Normativo 4/2012/CTN/CN (PRODECON, 2012), precisó que ésta conocerá de las Quejas que formulen los

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

contribuyentes contra cualquier acto de autoridad fiscal federal que vulnere sus derechos, con independencia de que el acto sea o no definitivo para efectos de su impugnación en la vía judicial, mismo que se transcribe a continuación.

“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas y reclamaciones que se formulen en contra de cualquier acto de autoridad fiscal federal que pudiera constituir una violación a los derechos de los contribuyentes y que se suscite durante el ejercicio de las facultades de fiscalización, con independencia de que dicho acto pueda considerarse definitivo o no para efectos de su impugnación a través de algún medio de defensa.”

Debido a la flexibilidad del procedimiento, un contribuyente puede llevar el conflicto tributario original a PRODECON a través de la Queja, aunque éste haya sido impugnado en los tribunales o la resolución administrativa ya hubiese sido validada en los procesos jurisdiccionales, en virtud de que el Ombudsman Fiscal cuenta con parámetros diversos para evaluar y proponer soluciones al conflicto en particular, buscando la justicia “real” del caso.

La Queja es de gran utilidad, por una parte, en aquellos casos en que el conflicto versa sobre el incumplimiento de requisitos formales, como por ejemplo el supuesto de que un contribuyente no hubiese presentado la declaración informativa de uno o varios préstamos que excedieran del monto establecido en las leyes fiscales para su exención, presumiéndose por la autoridad fiscal como ingreso gravable; por otra parte, en aquellas cuestiones de fondo, particularmente en errores de la autoridad fiscal, como ejemplo de ello, se tiene la primera Recomendación emitida por la PRODECON, Delegación Aguascalientes, controlada con el número 01/2014 (PRODECON, 2014), derivada de la Queja número 0702-AGS-QR-147-2014, en la que un responsable solidario se dolió de una violación a sus derechos toda vez que el entonces Titular de la Administración de la Aduana de Aguascalientes, de la Administración General de Aduanas, del Servicio de Administración Tributaria, con

motivo de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA) le determinó, además de las contribuciones omitidas y recargos, el pago de multas respecto de las cuales, por disposición legal no resultaba responsable (cabe señalar que en este asunto el responsable solidario, previo a la solicitud de Queja, ya había agotado sede administrativa, jurisdiccional y judicial en las que obtuvo una resolución desfavorable, misma que ya se encontraba firme), situación que la Delegación Aguascalientes fundamentó y motivó y, en consecuencia, concluyó con la siguiente Recomendación y medidas correctivas:

“(…)

III. RECOMENDACIÓN Y MEDIDAS CORRECTIVAS:

PRIMERA.- En atención a los razonamientos expresados, se recomienda al **TITULAR DE LA ADUANA DE AGUASCALIENTES, DE LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE ADUANAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, adoptar de inmediato la medida correctiva consistente en restituir al quejoso en el goce de sus derechos violados, para lo cual deberá dejar sin efectos la resolución de fecha 1 de febrero de 2012, contenida en el oficio 800-20-00-02-00-2012-0164, en la que la parte que atribuye una responsabilidad solidaria al quejoso y en consecuencia deberá cancelar los créditos fiscales fincados (…)

Dicha Recomendación fue aceptada por el entonces titular de la Aduana de Aguascalientes, de la Administración General de Aduanas, del Servicio de Administración Tributaria, lográndose con el procedimiento de Queja el que se dejara sin efectos dicha determinante no obstante que ya existía resolución que la confirmaba y que, además, se encontraba firme.

Al respecto, la PRODECON está facultada para evaluar la relevancia de los hechos frente a la omisión meramente formal del contribuyente, debiendo valorar si dicha omisión es suficiente para sancionar con la pérdida del derecho de fondo, máxime

que de materializarse la sanción se vuelva notoriamente desproporcionada (Bernal D. , 2017).

Robustecen lo anterior, los siguientes criterios normativo 3/2012/CTN/CN (PRODECON, 2012) y sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC (PRODECON, 2013), respectivamente, emitidos por la PRODECON.

“La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es competente para conocer de las quejas y reclamaciones interpuestas por los contribuyentes, aun en el supuesto de que los actos materia de la queja hayan sido previamente impugnados por cualquier medio de defensa, esté o no pendiente de resolución y con independencia de que, en su caso, se haya otorgado o no la suspensión del acto reclamado.”

“REQUISITOS FORMALES. LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE SU OMISIÓN, O BIEN, DE SU CUMPLIMIENTO EXTEMPORÁNEO SON DERROTABLES CUANDO LA PÉRDIDA DEL DERECHO DE FONDO QUE OCASIONA SE VUELVE NOTORIAMENTE DESPROPORCIONADA. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente estima que si bien los requisitos formales establecidos por las normas tributarias para poder ejercer los derechos o gozar de las deducciones y exenciones respectivas, son, sin duda, relevantes, lo cierto es que de la interpretación pro persona que mandata el nuevo texto del artículo 1º constitucional, así como de los principios que rigen esos derechos, consistentes en la universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad; así como también, del mandato contenido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, se desprende que los contribuyentes sólo están obligados a tributar en la medida de su capacidad contributiva. Por lo tanto, esta Procuraduría, como defensor no jurisdiccional de derechos fundamentales de los pagadores de impuestos considera que debe valorarse en cada caso si la omisión del requisito formal alcanza para sancionar con la pérdida del derecho de fondo; máxime cuando ésta consiste en presumir la actualización de un hecho imponible, que del análisis de las propias

circunstancias particulares del caso se advierte que jamás fue realizado por la contribuyente, y la autoridad, no niega ese extremo.”

Ahora bien, el procedimiento de Queja se encuentra regulado en el Capítulo IV, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como en el Título II, Capítulo Tercero, de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de dicha Procuraduría.

La Queja es un procedimiento expedito, ágil y gratuito que pueden presentar los contribuyentes, personas físicas o morales y los obligados solidarios, tiene por objeto conocer e investigar los actos de las autoridades fiscales federales, así como de los organismos fiscales autónomos (Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores) y autoridades coordinadas de las entidades federativas que se estimen violatorios de sus derechos.

Dicho procedimiento inicia con la presentación de la solicitud de Queja ya sea de forma presencial, a través de correo electrónico o mediante el portal de Internet de la PRODECON, la cual debe cumplir con los siguientes requisitos:

- Nombre del contribuyente, persona moral (acreditándose para tal efecto la representación legal de la sociedad) o responsable solidario.
- Señalar el acto u omisión de la autoridad fiscal que considera vulnera sus derechos.
- Domicilio para oír y recibir notificaciones y/o correo electrónico del contribuyente o de su representante legal o autorizados para tales efectos.
- Breve descripción de los hechos.
- La protesta de decir verdad.

La Queja se considerará improcedente cuando i) No se aporten los datos necesarios para acreditar la existencia de los hechos objeto de la misma, ii) La pretensión del

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

solicitante sea la tramitación de recursos o acciones distintas a la competencia de la PRODECON y, iii) Se actualice alguna otra hipótesis que de acuerdo a las normas sustantivas o de procedimiento impidan su tramitación.

De ser admitida la Queja, PRODECON requiere a la autoridad fiscal para que rinda su informe respecto al acto u omisión que se le atribuye. Una vez rendido el informe la Procuraduría analiza lo aportado y argumentado por las partes (puede formular más requerimientos a las partes mediante el Acuerdo de Acciones de Investigación para allegarse de los elementos necesarios para resolver el procedimiento) y procederá a emitir el acuerdo que corresponda, como sigue:

1. ACUERDO DE CIERRE: En aquellos casos en que se satisface la pretensión del contribuyente.
2. ACUERDO DE NO RESPONSABILIDAD: En aquellos casos en que la autoridad demuestre que no son ciertas las irregularidades que se le imputan.
3. RECOMENDACIÓN PÚBLICA NO VINCULATORIA: En aquellos en que se consideren violados los derechos del contribuyente. PRODECON precisará las medidas correctivas que debe implementar la autoridad fiscal para restituir al contribuyente en el goce de sus derechos fundamentales, siendo importante enfatizar que dicha recomendación no tendrá el carácter obligatorio por lo que queda al arbitrio de la autoridad fiscal su aceptación o no (PRODECON).

La PRODECON se percató que la Queja era insuficiente para lograr salvaguardar de manera efectiva los derechos de los contribuyentes que estuvieran siendo sujetos de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, al no ser un procedimiento vinculatorio para la autoridad, por lo que dicha Procuraduría inició la elaboración de un pre proyecto de ley para incluir en el sistema tributario un mecanismo alternativo de solución de controversias para solucionar de manera consensuada las diferencias que se susciten en una auditoría.

Una vez terminado el proyecto, PRODECON lo presentó como una propuesta oficial al entonces presidente de la República Enrique Peña Nieto quien a su vez lo envió al Congreso de la Unión como una iniciativa de ley para adicionar un nuevo Capítulo al Código Fiscal de la Federación (Bernal D. , 2017).

De lo anterior, podemos apreciar que la inclusión de los MASC en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las desventajas que derivan de ejercer el derecho a la impartición de justicia a través de los medios de defensa tradicionales en general, así como las aportaciones realizadas por la PRODECON hicieron posible que el nueve de diciembre de dos mil trece, se publicara en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (DOF, 2013), a través del cual se adicionó el Capítulo II, del Título III, de dicho ordenamiento tributario, creándose la figura de los Acuerdos Conclusivos cuya entrada en vigor fue a partir del primero de enero de dos mil catorce.

Bernal Ladrón de Guevara, Santos Flores y Melgar Manzanilla (Bernal, Santos, & Melgar, 2014), definen al Acuerdo Conclusivo como “un medio alternativo no jurisdiccional (MASC) –específicamente se trata de mediación- que (...) involucra a las voluntades de ambas partes para resolver de forma convencional/transaccional el conflicto, como alternativa a la resolución unilateral de una autoridad jurisdiccional” (p.19).

Los Acuerdos Conclusivos surgen como un medio alternativo de solución de controversias que deriven de un acto de fiscalización, con la peculiaridad de que un Organismo Público Autónomo, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), funja como mediador en el procedimiento, velando en todo momento porque dicho procedimiento se desarrolle de manera transparente y se preserve en todo momento el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, especialmente las relativas a los derechos de los contribuyentes.

Al respecto, es de precisar que en el año 2011 se creó la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que es un organismo público descentralizado con autonomía técnica, funcional y de gestión especializado en materia tributaria, proporciona de manera gratuita servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa. Ofrece dos tipos de trámites: las quejas que se presentan contra actos u omisiones de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes y los acuerdos conclusivos como medio alternativo para la resolución anticipada y consensuada de las diferencias que surjan entre el contribuyente y la autoridad fiscal durante el ejercicio de las facultades de comprobación de ésta última; en ambos trámites la PRODECON vigila que se respeten los derechos del contribuyente (PRODECON, 2019).

Es menester precisar que los Acuerdos Conclusivos son el primer medio alternativo para la solución anticipada de actos de fiscalización los cuales, debido a su propia naturaleza, permiten un acercamiento entre contribuyente y autoridad revisora con la supervisión de una tercera parte para lograr un consenso respecto de la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad fiscal en la Última Acta Parcial, en el Acta Final, en el Oficio de Observaciones o en la Resolución Provisional, esto es, previo a la determinación de una resolución determinante de crédito fiscal.

Los Acuerdos Conclusivos, además del Código Fiscal de la Federación, están regulados por la Sección Segunda de Los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

El Procedimiento de mérito inicia con la solicitud que presente el contribuyente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, la cual en todo momento deberá sujetarse a los requisitos previstos en el artículo 99 de los LREASP, entrando en vigor al día siguiente de su publicación; misma que podrá presentarse siempre y cuando exista una calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad revisora que puedan entrañar incumplimiento a las disposiciones fiscales, con la

que no esté de acuerdo el contribuyente y hasta antes de que se le notifique la resolución determinante de crédito fiscal.

Una vez recibido el escrito de solicitud la citada Procuraduría contará con un plazo de tres días hábiles para admitirla a trámite, previa revisión de procedencia, y solicitar a la autoridad revisora formule su contestación, para ello, dicha autoridad cuenta con un plazo máximo de 20 días hábiles.

La autoridad puede emitir su contestación en tres sentidos: i) aceptar los términos que propone el contribuyente para suscribir el Acuerdo Conclusivo, ii) plantear de manera fundada y motivada términos diversos para la adopción y iii) no aceptar los términos del Acuerdo Conclusivo.

En el caso de que la autoridad acepte los términos de adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente procederá a elaborar en un plazo de 07 días hábiles la elaboración del proyecto de Acuerdo Conclusivo, efectuado el proyecto lo notificará a las partes para que en un plazo de tres días hábiles efectúen las observaciones y/o adiciones que consideren pertinentes.

Una vez que se hubiesen desahogado las observaciones, o de no existir, la PRODECON procederá sin mayor dilación a citar a las partes para que acudan en hora y fecha fijada a la suscripción del Acuerdo Conclusivo, el cual será suscrito por las partes y el mediador.

Es necesario resaltar que durante el procedimiento de acuerdo conclusivo se suspenden los plazos previstos en los artículos 46-A, párrafo primero, 50, párrafo primero, 53-B y 67, antepenúltimo párrafo del referido Código (CFF, 2018). No obstante, dicha solicitud no suspende los plazos de cumplimiento de sentencia y recursos de revocación.

Asimismo, es preciso destacar que, durante el procedimiento en estudio, los contribuyentes pueden presentar pruebas para desvirtuar la calificación de hechos u omisiones efectuada por la autoridad dentro de las facultades de comprobación, quien estará obligada a efectuar su valoración y, de resultar procedentes, reconocerlas al momento de suscribir el Acuerdo Conclusivo, ya sea de manera parcial o total.

Además, la Procuraduría podrá, en los casos que así lo estime conveniente, convocar a las partes para realizar mesas de trabajo que permitan lograr una solución consensuada y definitiva del procedimiento.

Dicho Procedimiento se rige por los Principios de Flexibilidad, Celeridad e Inmediatez previstos expresamente en el artículo 98, de los LREASP, careciendo de mayores formalismos al existir la voluntad auténtica de las partes que intervienen, autoridad revisora y contribuyente, buscando una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo importante precisar que al tratarse de un procedimiento no adversarial implica necesariamente la buena fe de las partes para alcanzar ese fin.

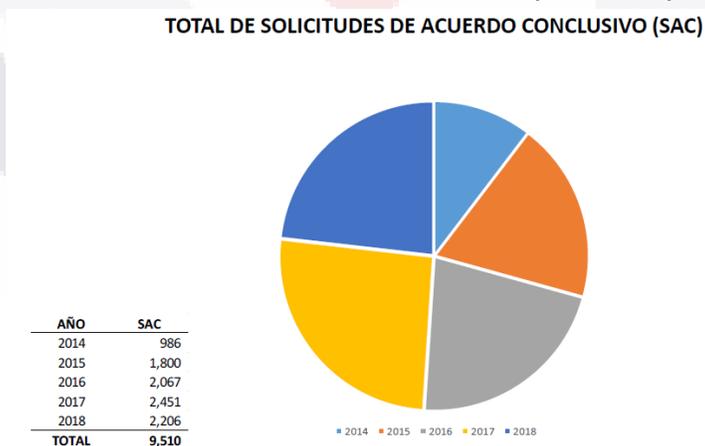
Existen diversos beneficios para los contribuyentes que suscriban un Acuerdo Conclusivo, sin embargo, en la presente investigación únicamente nos abocaremos al estudio del beneficio establecido en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, el cual consiste en condonar las multas al 100%, por única ocasión, en la primer suscripción, y en la segunda y posteriores aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de conformidad con lo previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, además de que evitará tener que recurrir a los medios de defensa cuya dilación en sus resoluciones genera altos costos, además de que en ocasiones el fallo puede resultarle no favorable, teniendo consecuencias jurídicas adicionales a las de origen.

Para las autoridades revisoras resulta de gran trascendencia el hecho de suscribir un Acuerdo Conclusivo puesto que están en posibilidad de finalizar anticipadamente las facultades de comprobación, logrando, en la mayoría de ocasiones la recaudación de las contribuciones omitidas, evitando así tener que ser sujeto de posibles medios de defensa, lo que perjudicaría las arcas del fisco federal.

De lo anterior, se desprende que la Suscripción de un Acuerdo Conclusivo conlleva a la obtención de beneficios para ambas partes en lo individual y en su conjunto ya que respecto de los rubros o partidas sobre las que se logre un consenso no existirá una modificación posterior por parte de la autoridad revisora, brindando certeza jurídica al contribuyente, además de que al ser un consenso logrado con la voluntad de las partes, no procede medio de defensa alguno, salvo en los casos en que la autoridad fiscal compruebe que existieron hechos falsos, procederá el Juicio de Lesividad.

De acuerdo a los Datos abiertos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON, 2019) durante el periodo 2014 a 2018 recibieron 9,510 solicitudes de Acuerdos Conclusivos, tal y como se aprecia en la siguiente gráfica.

Gráfica 1. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)

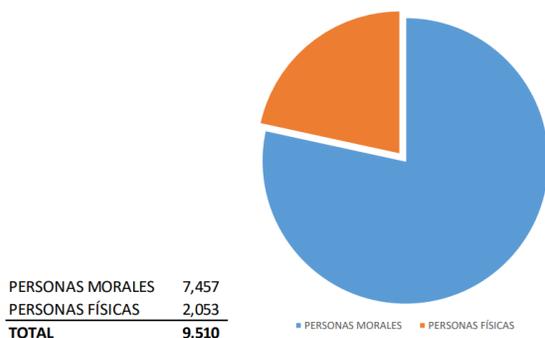


Fuente: (PRODECON, 2019)

En la gráfica 2, se observa el total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona, en donde más del 70% de éstas han sido presentadas por personas morales y el resto por personas físicas (PRODECON, 2019).

Gráfica 2. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona.

TOTAL DE SOLICITUDES DE ACUERDO CONCLUSIVO POR TIPO DE PERSONA

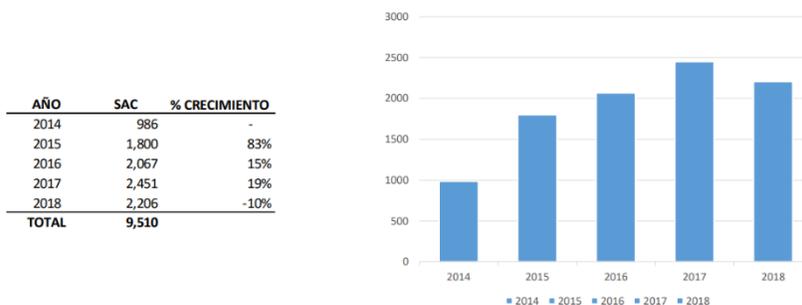


Fuente: (PRODECON, 2019).

En la gráfica que a continuación se aprecia (PRODECON, 2019), se observa de manera porcentual el crecimiento de los Acuerdos Conclusivos por el periodo de 2014 a 2018, advirtiéndose que dicho MASC es una figura de reciente creación con una buena aceptación por parte de los contribuyentes, yendo al alza desde su implementación, con un ligero declive en el año 2018, sin embargo, esto no resulta desalentador, pues es palpable el hecho de que irá tomando mayor fuerza en el futuro próximo debido a las bondades y ventajas que trae consigo tanto para los contribuyentes como para la autoridad revisora.

Gráfica 3. Porcentaje de crecimiento de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)

PORCENTAJE DE CRECIMIENTO



Fuente: (PRODECON, 2019)



CAPÍTULO II

Marco Jurídico y Principios que rigen a los Acuerdos Conclusivos.

1.Marco Jurídico Actual

1.1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Como ha quedado precisado en el Capítulo I del presente trabajo de investigación, la implementación de los Medios Alternativos de Solución de Controversias en la legislación mexicana se debe a la firma del Tratado de Libre Comercio para América del Norte, sujetándose el Estado mexicano a observar de manera integral el contenido del mismo, en cuyo artículo 2022, establece la importancia de difundir los Medios Alternativos de Solución de Controversias como una alternativa para la impartición de justicia (Torre, 2015).

Ahora bien, con el propósito de dar cumplimiento al precepto legal invocado en el párrafo que antecede, el día 18 de junio de 2008 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto Promulgatorio de Reformas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (DOF, 2008), a través del cual, se elevaron a rango constitucional los Medios Alternos de solución de Conflictos, adicionándose un párrafo tercero (actualmente párrafo quinto), al artículo 17 constitucional, el cual para pronta referencia se cita como si a la letra se insertase.

“Artículo 17. (...)

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias. En la materia penal regularán su aplicación, asegurarán la reparación del daño y establecerán los casos en los que se requerirá supervisión judicial.

(...)”

Por cuanto hace al primer enunciado del párrafo en análisis el cual señala que “Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias”, González (Cossío et al., 2017) refiere que “encierra un derecho útil: el derecho a elegir entre

el derecho a encausar un problema ante la justicia ordinaria (el derecho fundamental a la tutela judicial) y el derecho a optar por mecanismos diversos (el derecho humano arbitral).” (p. 404 y 405).

Entendiendo con ello que, no sólo se elevaron a rango constitucional los mecanismos alternativos de solución de controversias, sino que, además, fueron reconocidos como derechos fundamentales del gobernado, quien puede optar por ejercerlos como otras formas de solución de conflictos distintas a la vía jurisdiccional.

Asimismo, del contenido de la exposición de motivos que dio origen a la reforma del artículo 17 constitucional, se advierten como principales razones que la motivaron, algunos de los principales beneficios que los MASC traerían consigo al momento de su implementación, así como algunas de las principales fallas en la solución de conflictos en la vía ordinaria (judicial), como son:

Cuadro 4. Beneficios de los MASC y principales fallas en la solución de conflictos en la vía ordinaria.

Razones	Vía Judicial	Vía MASC
Velocidad	La demora en la resolución de conflictos (debido al alto rezago en Tribunales).	Agiliza la resolución de conflictos en menor tiempo que la vía ordinaria.
Onerosidad	Su tramitación (asesores legales particulares) regularmente genera altos costos.	La tramitación, en su mayoría, es gratuita.
Especialidad	La especificidad y dificultades técnicas limitan la posibilidad de los gobernados a ejercitar plenamente sus derechos.	En lo general, buscan contener un lenguaje sencillo para garantizar los derechos de las partes.
Efectividad	El resultado de un litigio suma cero, lo que gana A, lo pierde B.	Busca preservar relaciones, buscando una solución consensuada del conflicto

mediante la voluntad (buena fe) de las partes.

Fuente: (Cossío et al., 2017)
Elaboración propia.

Ahora bien, los derechos fundamentales son derechos existentes en la relación suprasubordinación (Estado-Gobernado), es decir, se trata de una prerrogativa de la que es titular el gobernado y que cuenta con una obligación correlativa por parte del gobernante, por lo que, el hecho de que se hayan reconocido a los MASC como derechos fundamentales implica para el gobernado la prerrogativa a no ejercer el derecho de tutela judicial, acudiendo a mecanismos de solución de controversias alternos a la justicia ordinaria y, para el gobernante conlleva a que éste tenga la obligación de respetar esa elección del gobernado (Cossío et al., 2017).

De lo anterior, se advierte que la reforma constitucional permitió reconocer a los MASC como un derecho fundamental para el gobernado, los cuales deberán estar establecidos en las leyes generales, teniendo como uno de los principales beneficios de su implementación la despresurización de la justicia ordinaria en nuestro país, además de lograr una solución pronta y expedita en favor de las partes que, encontrándose en conflicto, se adhieren de buena fe a los mismos a un bajo o nulo costo.

1.2. Código Fiscal de la Federación.

Si bien es cierto que la referida reforma al artículo 17 de nuestra Carta Magna, no tuvo un impacto inmediato en el ámbito fiscal, también lo es que al momento de su incorporación fue trascendental y efectivo, toda vez que el 09 de diciembre de 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (DOF, 2013), a través del cual se adicionó el Capítulo II, del Título III, de dicho

ordenamiento tributario, creándose la figura de los Acuerdos Conclusivos cuya entrada en vigor fue a partir del primero de enero de dos mil catorce.

El citado Capítulo II denominado “De los Acuerdos Conclusivos” está comprendido de seis artículos, del 69-C al 69-H, mismos que indican el inicio, desarrollo y conclusión del referido Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias, preceptos legales que se analizarán en lo individual para su mejor comprensión.

“Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.”

En el citado numeral, el legislador señala que deben cumplirse con los siguientes momentos para que el contribuyente pueda solicitar la adopción del Acuerdo Conclusivo.

1. Es necesario que la autoridad fiscal le esté ejerciendo sus facultades de comprobación, ya sea mediante revisión de gabinete, visita domiciliaria o revisión electrónica.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
2. Que el contribuyente no esté de acuerdo con la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad con motivo de dichas facultades de comprobación -la referida calificación, por lo general, es consignada en el oficio de observaciones, última acta parcial o acta final o en la resolución provisional-, que conlleven a incurrir en incumplimiento de obligaciones fiscales.
 3. La solicitud la podrá presentar en cualquier momento, esto es, a partir de que inicien las facultades de comprobación hasta antes de que le sea notificada la resolución determinante de crédito fiscal, siempre y cuando se haya configurado lo previsto en el punto que precede.

Los artículos 69-D y 69-E indican el desarrollo del procedimiento, mismos que refieren:

“Artículo 69-D. El contribuyente que opte por el acuerdo conclusivo lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. En el escrito inicial deberá señalar los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria.

Recibida la solicitud, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento a que se refiere el párrafo anterior procederá la imposición de la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Artículo 69-E. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento a que se refiere este Capítulo, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la suscripción del Acuerdo, éste deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la referida Procuraduría.

Para mejor proveer a la adopción del acuerdo conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente podrá convocar a mesas de trabajo, promoviendo en todo momento la emisión consensuada del acuerdo entre autoridad y contribuyente.”

Los preceptos citados, refieren que una vez que se han configurado los supuestos previstos en el artículo 69-C, el contribuyente deberá presentar su solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, debiendo indicar en su escrito i) los hechos u omisiones con los que esté disconforme y ii) la calificación que considere debe darse a los mismos, debiendo adjuntar la documentación que estime pertinente para acreditar su dicho.

La Procuraduría, previa recepción de la solicitud, requerirá a la autoridad revisora para que dentro del plazo de veinte días rinda su contestación, la cual podrá ser en los siguientes sentidos:

1. Acepta los términos propuestos por el contribuyente.
2. No acepta los términos propuestos para la adopción del acuerdo conclusivo, debiendo fundamentar y motivar debidamente dicha negativa.
3. Expresa términos diversos en que procedería la adopción de dicho acuerdo conclusivo.

Es importante señalar que en caso de que la autoridad revisora no atienda el citado requerimiento, se hará acreedora a una multa de entre cinco y diez salarios mínimos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, de conformidad con lo establecido en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Una vez que la Procuraduría reciba la contestación de la autoridad revisora, contará con un plazo de veinte días para concluir el procedimiento, lo cual será notificado a las partes y, para el caso de que el referido procedimiento concluya con la suscripción del Acuerdo Conclusivo, éste deberá ser firmado por las partes, así como por esa Procuraduría.

No obstante, es menester precisar que la citada Procuraduría durante el procedimiento podrá convocar a mesas de trabajo para lograr un consenso entre las partes.

Ahora bien, de la interpretación al contenido del artículo 69-F, se presume que, con independencia a la admisión, la sola presentación de la solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo suspende los plazos de doce meses para la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de gabinete -artículo 46-A, primer párrafo-, de seis meses para emitir y notificar la resolución determinante de crédito fiscal -artículo 50, primer párrafo-, aquellos relativos al método de revisión electrónica -artículo 53-B- y de cinco años para la caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad revisora -artículo 67-; plazos que se reanudarán hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

Para pronta referencia de lo anterior, a continuación, se transcribe el artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 69-F. El procedimiento de acuerdo conclusivo suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo de este Código, a partir de que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la solicitud de acuerdo

conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento previsto en este Capítulo.”

Finalmente, los artículos 69-G y 69-H, señalan lo siguiente:

“Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Artículo 69-H. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio a que se refiere el artículo 36, primer párrafo de este Código, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.”

Del análisis realizado a los numerales citados, se advierte que el contribuyente que suscriba un acuerdo conclusivo, por una sola ocasión podrá obtener el beneficio de la condonación del 100% de las multas a su cargo y, para las suscripciones posteriores, le aplicará la condonación de sanciones en los términos previstos en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, sin que en ningún caso la citada condonación conlleve a exigir alguna devolución o compensación.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Es importante precisar que el beneficio de la condonación de multas al 100% no necesariamente debe ejercerse en el primer acuerdo conclusivo que suscriba el contribuyente, máxime si éste considera que dicho beneficio le puede resultar más viable en un Acuerdo Conclusivo diverso, lo cual es permisible toda vez que el legislador no estableció restricción alguna al respecto.

Asimismo, se aprecia que en contra de la suscripción de los Acuerdos Conclusivos suscritos no procederá medio de defensa alguno, al ser un acuerdo consensuado por las partes, salvo que la autoridad compruebe que se trate de hechos falsos, para lo cual procederá el juicio de lesividad previsto en el artículo 36, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación; además de que sólo surtirán sus efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes.

1.3 Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Tal y como establece el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, una vez que el contribuyente haya obtenido el beneficio de la condonación de multas al 100%, en las posteriores suscripciones le aplicará la condonación de multas de conformidad con lo previsto en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC, 2005), el cual refiere:

“Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

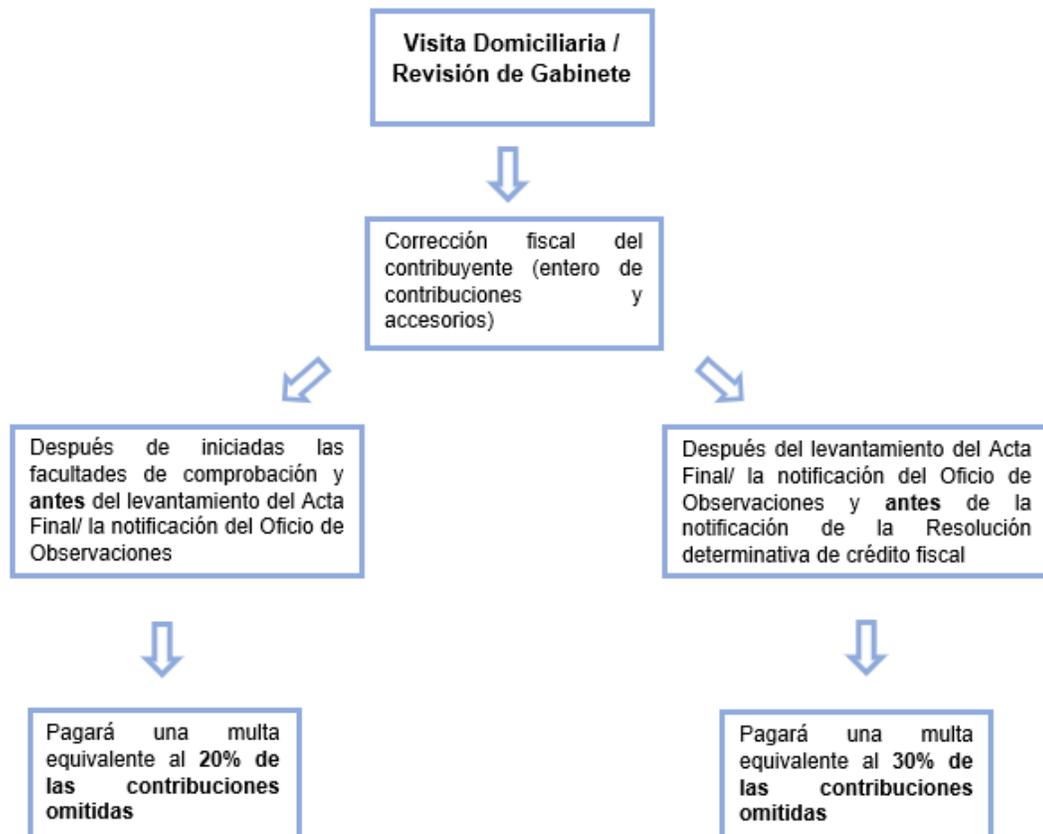
Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución

que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.”

De la interpretación realizada al artículo citado se aprecia que el beneficio aplicará únicamente para las multas de fondo y no así de forma, además de que se pagará en ciertos porcentajes dependiendo de la etapa en que se encuentren las facultades de comprobación ejercidas por la autoridad revisora, tal y como se aprecia en la siguiente figura.

Figura 1. Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.



Fuente: (LFDC, 2005)
Elaboración propia.

Siendo importante enfatizar que el artículo no contempla a la revisión electrónica, por lo que no le resulta aplicable el contenido del mismo, al ser éste de aplicación estricta de conformidad con lo establecido en el diverso 5, del Código Fiscal de la Federación.

1.4 Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Es menester precisar que existió un documento denominado “Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013, fungiendo como antecedente y siendo, a su vez, superado por el ordenamiento objeto de estudio denominado “los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, el cual en su artículo Cuarto Transitorio estableció:

“(…)

TRANSITORIOS

(…)

ARTÍCULO CUARTO. - Se abrogan los Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2013.

(…)”

Puntualizado lo anterior, se procederá al análisis del ordenamiento legal en estudio, señalando que su capítulo décimo denominado *De los Acuerdos Conclusivos* (LREASP, 2014), está conformado por dos secciones, la sección primera refiere a las disposiciones generales y comprende los artículos del 96 al 98, por su parte, la sección segunda aborda el procedimiento para la adopción del acuerdo conclusivo y abarca los artículos del 99 al 107.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Ahora bien, el Capítulo décimo de referencia, derivó del Capítulo II, del Título III del Código Fiscal de la Federación, por lo que el análisis que se realizará respecto de tales lineamientos se hará de manera relacionada y complementaria con el apartado del Código Fiscal de la Federación del presente trabajo terminal para evitar reiteración en la información.

En ese sentido, respecto a la sección primera podemos observar que los Acuerdos Conclusivos tienen por objeto que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente promueva, transparente y facilite la solución anticipada y consensuada de los diferendos y desavenencias que, durante el ejercicio de las facultades de comprobación puedan surgir entre contribuyentes y autoridades fiscales, atendiendo a lo establecido en el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, dicha sección refiere que el procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo se rige por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez, careciendo de mayores formalismos al presuponer la voluntad de las partes para lograr una solución consensuada y anticipada al desacuerdo derivado de la calificación de hechos realizada por la autoridad revisora al ejercer sus facultades de comprobación; destacando que al ser un procedimiento no adversarial, implica necesariamente la buena fe del contribuyente y autoridad revisora para alcanzar dicho fin (LREASP, 2014).

Además de que la Procuraduría fungirá como intermediaria para cuidar que el procedimiento se desarrolle de manera transparente y se preserve el cumplimiento de las disposiciones jurídicas aplicables, salvaguardando especialmente los derechos del contribuyente.

Por cuanto hace a la sección segunda “Del procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo”, en su artículo 99, refiere los datos e información que deberá contener la solicitud para la adopción de un Acuerdo Conclusivo, a saber:

- I. Nombre, domicilio y registro federal del contribuyente.
- II. En caso de que la solicitud sea presentada por el representante legal del contribuyente, deberá adjuntar copia certificada de la escritura en la que conste el poder general para actos de administración, de dominio o bien del poder especial para la suscripción de los Acuerdos Conclusivos.
- III. Designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para ese efecto.
- IV. Que el escrito esté dirigido a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y firmado por el contribuyente o su representante legal.
- V. Precisar los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales esté inconforme.
- VI. Indicar la calificación que pretende se dé a tales hechos u omisiones, debidamente fundada y motivada.
- VII. Los términos con los que pretende que la autoridad revisora acepte su propuesta.
- VIII. La mención de que, en todo lo manifestado, comparece bajo protesta de decir verdad.

A dicho escrito deberá adjuntarse copia simple del documento en que la autoridad revisora hubiese realizado la calificación de hechos u omisiones con los cuales el contribuyente no esté conforme.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Cuando en la solicitud el contribuyente manifieste que está de acuerdo con la calificación de hechos u omisiones, no deberá cumplir con los requisitos contenidos en las fracciones V y VI, únicamente deberá manifestar su voluntad para regularizar su situación fiscal, solicitando el beneficio de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación.

En los artículos 100 al 107, se precisa a detalle la forma en que se desahogará el procedimiento -derivado del contenido de los diversos 69-D al 69-H del Código Fiscal de la Federación-, destacándose lo siguiente:

- Una vez recibida la solicitud para la adopción de un Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría contará con un plazo máximo de tres días hábiles para determinar su admisión.
- El apercibimiento de que en caso de que la autoridad revisora no atienda de manera completa y oportuna el requerimiento de contestación, la Procuraduría le impondrá la multa prevista en el artículo 28, fracción I, numeral 1, de los multicitados Lineamientos.
- Recibida la contestación de la autoridad revisora, la Procuraduría emitirá dentro del plazo de tres días hábiles, el acuerdo de recepción respectivo.
- En caso de que la autoridad acepte los términos propuestos por el contribuyente, la citada Procuraduría turnará el expediente a su área respectiva para que en un plazo máximo de siete días se elabore el proyecto del Acuerdo Conclusivo, el cual deberá notificarse a las partes para que en un plazo de tres días hábiles realicen las observaciones que estimen conducentes.

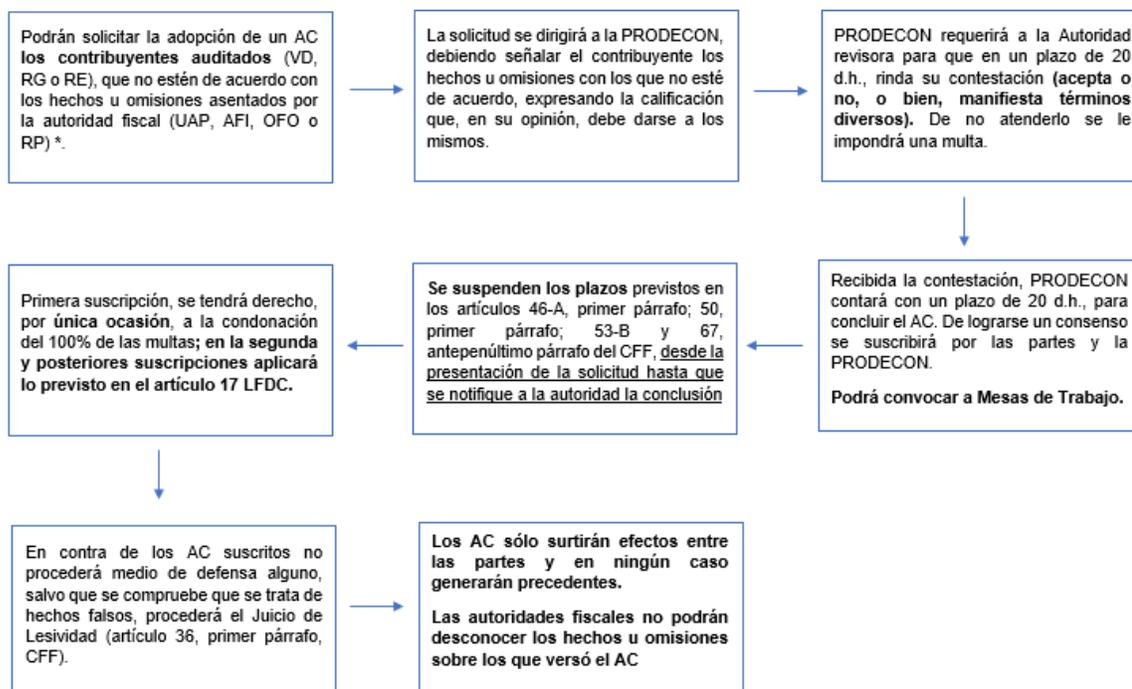
TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Desahogadas las observaciones o no producidas éstas, la Procuraduría citará a las partes para la suscripción del Acuerdo Conclusivo, siempre en tres tantos.

- Si al momento de dar contestación al Acuerdo de Admisión, la autoridad revisora propone términos diversos a los establecidos por el contribuyente para su adopción la Procuraduría deberá i) analizar y cuidar que la calificación propuesta por la autoridad no sea en perjuicio del contribuyente, así como que esté apegada a derecho, salvaguardando especialmente los derechos del contribuyente; ii) emitirá un Acuerdo en donde dé cuenta de dicha contestación, el cual será notificado al contribuyente de manera personal, en un plazo de cinco días para que, en igual plazo, manifieste si acepta o no los términos de la autoridad revisora.
- En caso de que la autoridad revisora no acepte los términos propuestos por el contribuyente en su solicitud para la adopción de un acuerdo conclusivo, la Procuraduría procederá a emitir y notificar a las partes el acuerdo de cierre que corresponda, en el que se podrá pronunciar respecto a si la negativa incide en violaciones graves y evidentes a los derechos del contribuyente.
- El registro, resguardo y depósito de los Acuerdos Conclusivos suscritos (original) estará a cargo de la Dirección General de Acuerdos Conclusivos, de la referida Procuraduría.

De la información obtenida del Código Fiscal de la Federación, así como de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se puede decir que el procedimiento para la Adopción del Acuerdo Conclusivo es el siguiente.

Figura 2. Procedimiento para la adopción del Acuerdo Conclusivo.



Fuente: (CFF, 2018) y (LREASP, 2014).
Elaboración propia.

2. Principios que rigen a los Acuerdos Conclusivos.

2.1. Flexibilidad

El principio de Flexibilidad se encuentra consagrado en el párrafo tercero, del artículo 17, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refiere:

“Artículo 17. (...)

Siempre que no se afecte la igualdad entre las partes, el debido proceso u otros derechos en los juicios o procedimientos seguidos en forma de juicio, las autoridades deberán privilegiar la solución del conflicto sobre los formalismos procedimentales.

(...)"

Por su parte el artículo 4, párrafo primero, fracción IV, de la Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal (LNMASCMP, 2014) contempla al Principio en estudio como el Principio de Flexibilidad y simplicidad, ubicándolo dentro de los principios rectores de los MASC, y definiéndolo como sigue:

“Artículo 4. Principios de los Mecanismos Alternativos Son principios rectores de los Mecanismos Alternativos los siguientes:

(...)

IV. Flexibilidad y simplicidad: Los mecanismos alternativos carecerán de toda forma estricta, propiciarán un entorno que sea idóneo para la manifestación de las propuestas de los Intervinientes para resolver por consenso la controversia; para tal efecto, se evitará establecer formalismos innecesarios y se usará un lenguaje sencillo;

(...)"

Como ha quedado precisado en el presente capítulo, existen dos vías para resolver los conflictos, la ordinaria -judicial- y la extraordinaria -Medios Alternos de Solución de Conflictos-. Recordado ello, se puede decir que lo contenido en el párrafo anteriormente citado, también resulta aplicable por analogía a los MASC, permitiendo con ello que, en los Acuerdos Conclusivos, impere el principio de flexibilidad, al ser un procedimiento alternativo a la solución de controversias que carece de mayores formalismos, con un lenguaje sencillo (permite redefinir posturas, generando diversas posibilidades para resolver el conflicto) pretendiendo lograr, en todo momento, un consenso entre las partes.

Manyoma, como se citó en (Gorjón, Mediación, su valor intangible y efectos operativos. Una visión integradora de los Métodos Alternos de Solución de Conflictos., 2017), refiere:

La flexibilidad es una condición humana que no necesariamente es privativa de la mediación como efecto, sin embargo, el procedimiento de método alterno permite a las partes ejercerla, con el fin de satisfacer una necesidad, en este caso resolver satisfactoriamente un conflicto. Este intangible impacta de forma directa en el procedimiento y se identifica con los intereses de las partes, y no con las posiciones, ya que estas últimas marcan rigidez y por ende las partes no pueden llegar a ningún acuerdo, si el mediador no logra que salgan de ellas. Por lo tanto, la flexibilidad es una estrategia multidimensional que representa la habilidad de adaptarse a las condiciones cambiantes del entorno, a las necesidades de procesos y de las personas sin incurrir en grandes desafíos que vayan en contra de sus propios intereses (p.96).

Algunos autores ven a la flexibilidad como una de las principales características de los Medios Alternos de Solución de Conflictos.

En el sentido de que, en principio, las partes son libres de recurrir a un MASC, de decidir qué organización y qué persona se encargará del proceso, de determinar el procedimiento que vaya a seguir, de optar por participar personalmente o por hacerse representar durante el procedimiento, etc. (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar., 2015)

Dentro de las fases esenciales que estructuran el proceso de mediación encontramos la generación de ideas y opciones sin compromiso en los temas abordados, en la que el mediador facilita la discusión para lograr que se planteen diversas alternativas y con ello aumente la flexibilidad de las partes (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar., 2015).

González, Lozano y Orozco (González, Lozano, & Orozco, 2015), la describen de la siguiente manera:

Flexibilidad: Por último, el principio de flexibilidad alude al carácter mismo de los conflictos y su forma de afrontarlos. Los conflictos, como ya hemos visto anteriormente, no se manifiestan siempre de la misma manera, sino que adoptan formas diferentes y aparecen en situaciones diferentes, por ello hemos de afrontarlos de manera diferente. La mediación tiene la capacidad de adecuarse a las diferentes expresiones que tienen los conflictos para poder afrontarlos de la forma más conveniente y que satisfaga mejor los intereses de los contendientes. (p.101)

Por su parte Gorjón (Gorjón, Mediación, su valor intangible y efectos operativos. Una visión integradora de los Métodos Alternos de Solución de Conflictos., 2017) define a la flexibilidad como:

La disposición del individuo de plegarse según su voluntad y la susceptibilidad que este tiene de (sic) adaptarse según las circunstancias. La adaptación es su mayor virtud, ya que no estamos hablando de un objeto, nos referimos a la voluntad de las partes, que mueve en todo momento el procedimiento de métodos alternos, generando un sinnúmero de transformaciones, es por tanto una estrategia operacional que influye directamente en el ánimo de las partes (p.96).

Asimismo, refiere como rasgos distintivos de la flexibilidad, los que a continuación se enuncian.

- El procedimiento de mediación y de MASC, se adapta a las necesidades de las partes.
- El procedimiento no es rígido, las reglas cambian y se adaptan según el conflicto.
- Ayuda a hacer frente a la incertidumbre, la minimiza.
- Genera opciones, ya que elimina los contrastes y la rigidez que impiden el acuerdo.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- Es una ventaja competitiva, ya que redefine posturas y genera más opciones o variables.
 - Capacidad de respuesta a las circunstancias del momento.
 - Posibilidad de elección (Gorjón, Mediación, su valor intangible y efectos operativos. Una visión integradora de los Métodos Alternos de Solución de Conflictos., 2017).

Podemos concluir con el hecho de que el Principio de flexibilidad que rige al Acuerdo Conclusivo permite el plantear y replantear (adaptación) diversas propuestas durante el procedimiento para lograr un consenso entre las partes atendiendo a sus necesidades, empleando para ello un lenguaje sencillo para su fácil comprensión.

2.2. Celeridad

El principio de Celeridad se encuentra consagrado en el párrafo segundo, del artículo 17, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que refiere:

“Artículo 17. (...)

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

(...)”

El principio de celeridad se consagra en el primer enunciado del párrafo en cita, en donde el legislador refiere que los Tribunales deberán emitir resoluciones de manera pronta. Siendo importante precisar que dicho principio resulta aplicable por analogía a los MASC por ser éstos otra forma legal de resolver conflictos.

Gonzalo, concibe a la celeridad como rapidez, considerándola una característica de los MASC, misma que guarda estrecha relación con la reducción de costes

(Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar., 2015).

La elección de un MASC resuelve una importante cuestión temporal. Por ejemplo, un arbitraje suele durar entre seis, ocho meses o, incluso un año y medio como máximo, dependiendo de si es nacional o internacional. Si el mismo caso es decidido en un tribunal estatal la media de tiempo empleada duplica y a veces quintuplica la señalada. El MASC ahorra en tiempo lo que podría conllevar gastarlo en un juicio de varios años con las consiguientes consecuencias económicas sobre el caso. Destacando que, para que una sentencia judicial cause firmeza pueden pasar varios años máxime que en la mayoría de las ocasiones el resultado es demasiado incierto. (Gonzalo, Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar., 2015)

Sander, como se citó en (Torres, 2014), indicó que la celeridad se ubica entre los criterios para lograr eficacia al momento de resolver los asuntos a través de los MASC describiéndola como sigue:

Celeridad: Si nos vamos a los datos prácticos y usados comúnmente por el/la abogado/a que ejerce el derecho, podemos decir que un proceso judicial puede tardar entre uno (1) y tres (3) años dependiendo de su complejidad y del juzgado que por turno corresponda, un arbitraje entre (6) seis y doce (12) meses, si las partes prorrogan el plazo, y una mediación entre tres (3) y seis (6) meses máximo.(p.123)

Tratándose del Acuerdo Conclusivo, MASC objeto de estudio, si bien es cierto que en las leyes que lo regulan no existe un plazo máximo para concluir el procedimiento, también lo es que debido a que el mismo carece de mayores formalismos y se rige por el principio de flexibilidad, los plazos que en él se manejan atienden evidentemente al principio de celeridad, logrando así que su culminación

sea siempre en un menor tiempo al que tardaría en resolverse en definitiva a través de la vía judicial.

2.3. Inmediatez

A diferencia de los Principios de Flexibilidad y Celeridad, el Principio de Inmediatez para efectos de los MASC no se encuentra reconocido en la Carta Magna, por lo que se realizará su análisis en base a la doctrina, la cual lo identifica principalmente en la mediación bajo esa denominación, así como principio de inmediación o como *carácter personalísimo*.

El principio de Inmediatez se refiere a que las partes, así como la persona mediadora deberán asistir personalmente a todas las sesiones de mediación, sin valerse de portavoces, representantes o intermediarios (García et al., 2012).

Este principio tiene impacto tanto para la persona mediadora como para las partes, esto es, por una parte, el mediador debe asistir en todo momento a las sesiones de mediación, salvo que su cambio esté previamente validado por las partes y por la otra, las partes acuden personalmente a tales sesiones, sin intervención de asesores jurídicos, sin que esto impida que puedan asesorarse por profesionales que les indiquen las consecuencias que traería consigo el someterse a dicho MASC (Vallejo, 2019).

González, et al. (González, Lozano, & Orozco, 2015), lo describen de la siguiente manera:

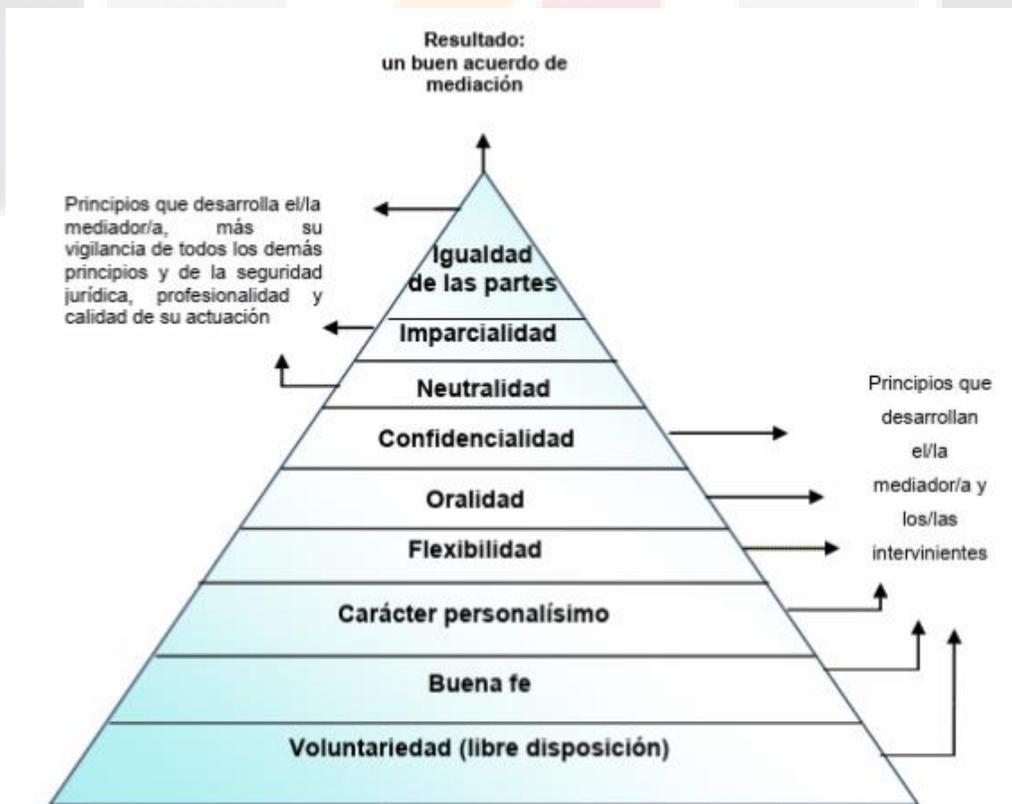
Carácter personalísimo: Una vez que se ha decidido iniciar un proceso de mediación, las personas en conflicto deben participar personalmente en todas y cada una de las sesiones a las que hubiere lugar, sin poder delegar su participación en terceras personas. (p.101)

El Principio de Inmediación permite actuar a las partes durante el desarrollo de la mediación sin intermediarios, salvo en los casos previstos en la ley (Castillo, 2018).

El Principio de Inmediatez tiene una ligera variación, en comparación con las citas anteriores, en el Acuerdo Conclusivo, toda vez que, si bien es cierto que, a las mesas de trabajo, así como a la suscripción del mismo acuden personalmente las partes, también lo es que la PRODECON permite que sean acompañados de sus asesores fiscales y jurídicos. Además, en caso de que el contribuyente no cuente con la asesoría particular de tales profesionales, esa Procuraduría se encargará de salvaguardar en todo momento sus derechos tributarios.

Para Torres (Torres, 2014), la importancia de los Principios para lograr un buen resultado en la mediación la representa en la siguiente pirámide.

Figura 3. Resultado: Un buen acuerdo de mediación.



Fuente: (Torres, 2014)

La pirámide complementa los principios anteriormente abordados y sin duda cada uno de los principios que ahí se refieren, se emplean en el procedimiento del Acuerdo Conclusivo.





CAPÍTULO III

Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia fiscal Italia y México

De acuerdo con Chico (Chico, 2017): “Los conflictos en cualquier esfera del Derecho constituyen una realidad ineluctable, por lo que deben buscarse instrumentos para minimizar todos los costes derivados de su existencia buscando vías ágiles y eficaces para su resolución.” (p. 16)

Diversos países han recurrido a los MASC o ADR como instrumentos extrajudiciales que simplifiquen o faciliten una vía alterna dentro del marco de la legalidad con el propósito de disminuir los litigios en materia fiscal, tal es el caso de México e Italia.

La implementación de ADR trae consigo no sólo la disminución de la litigiosidad, sino un aumento en la recaudación tributaria, esto es así, en virtud de que la interposición de medios de defensa ante las autoridades jurisdiccionales suele ir acompañada de suspensiones de la ejecución de cobro, retrasando así el pago del crédito tributario.

Ahora bien, en México la obligación de contribuir al gasto público se encuentra establecida en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM, 2020), precepto legal que a la letra refiere:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

(...)

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De la literalidad del precepto legal invocado, se presume que es exclusiva de los mexicanos (personas físicas), la obligación de destinar parte de su patrimonio para

contribuir al gasto público de la Federación, las entidades federativas, la Ciudad de México y Municipios en que residan, sin embargo, esta obligación también es propia de las personas morales, de los extranjeros e incluso del Estado (en los casos en que realice actividades como sujeto de derecho privado -arrendamiento, venta de bienes muebles e inmuebles, etcétera-) al ubicarse en alguna de los supuestos previstos en Ley.

Refuerza lo anterior, el contenido de los artículos 1, del Código Fiscal de la Federación; 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 1, fracciones I, II, III y IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y 1 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Preceptos legales que a continuación se citan para pronta referencia:

Código Fiscal de la Federación (CFF, 2019).

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR, 2019).

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA, 2019).

“Artículo 1. Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I. Enajenen bienes.
- II. Presten servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

(...)”

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS, 2020).

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes:

- I. La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en esta Ley. Para efectos de la presente Ley se considera importación la introducción al país de bienes.
- II. La prestación de los servicios señalados en esta Ley.

El impuesto se calculará aplicando a los valores a que se refiere este ordenamiento, la tasa que para cada bien o servicio establece el artículo 2o. del mismo o, en su caso, la cuota establecida en esta Ley.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

El impuesto a que hace referencia esta Ley no se considera violatorio de precios o tarifas, incluyendo los oficiales.”

Así como diversos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los que ha concluido que las personas morales como los extranjeros se sujetan a la obligación de contribuir al gasto público, prevista en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV, de la Constitución Federal, por las razones siguientes (Cossío et al., 2017):

- a) Respecto a las personas jurídicas, la SCJN ha concluido que lo previsto en el citado precepto legal no se refiere exclusivamente a los mexicanos por nacimiento o por naturalización, sino también a las personas morales a quienes se les reconoce personalidad jurídica propia y que, como sujetos del impuesto, están obligados a enterarlo una vez que se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas que prevén las leyes fiscales (Tesis aislada 2a. CLV/2002, de rubro: “FEDERACIÓN, DISTRITO FEDERAL, ESTADOS Y

MUNICIPIOS. SON PERSONAS MORALES QUE SE ENCUENTRAN OBLIGADAS A CONTRIBUIR PARA LOS GASTOS PÚBLICOS DE CONFORMIDAD CON LO DIPUESTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL”).

- b) Por cuanto hace a los extranjeros, ya sean personas físicas o morales, la SCJN ha determinado que el hecho de que el contenido del artículo 31, párrafo primero, fracción IV, de la Carta Magna no incluya expresamente a los extranjeros no impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México. Teniendo, en consecuencia, que los límites a la potestad tributaria del Estado también operan en favor de los extranjeros, pues al quedar vinculados a la potestad tributaria nacional por cualquier nexo, también gozan de los derechos fundamentales que estatuye dicho numeral (Tesis aislada 2a. CVI/2007, de rubro: “EXTRANJEROS. GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO”).

Asimismo, es menester precisar que la obligación de contribuir al gasto público no es irrestricta, toda vez que se sujeta a ciertos principios que operan en favor de los particulares (sujetos pasivos), a saber (Cossío et al., 2017):

- *Legalidad Tributaria*
- *Proporcionalidad Tributaria*
- *Equidad Tributaria*
- *Gasto Público*

Como se ha abordado anteriormente, en México existe el Acuerdo Conclusivo, el cual es el primer y único Medio Alterno de Solución de Conflictos en materia fiscal,

siendo importante reiterar que éste únicamente puede ser solicitado ante la PRODECON por un contribuyente que esté siendo objeto del ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, desde el inicio de dichas facultades de comprobación y hasta antes de que le sea notificada la resolución determinante de crédito fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de Italia, se tiene la Parte I de la Constitución de la República Italiana (CRI, 2012), denominada “Derechos y Deberes de los Ciudadanos” está comprendida de los siguientes Títulos: Título I De las Relaciones Civiles, Título II De las Relaciones Ético/Sociales, Título III De las Relaciones Económicas y Título IV De las Relaciones Políticas, en este último se establece, en su artículo 53, la obligación de contribuir al gasto público, precepto legal que para pronta referencia a continuación se cita:

“Art. 53 Todos estarán obligados a contribuir a los gastos públicos en proporción a su capacidad contributiva. El sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad.”

Dicho país ha apostado por institucionalizar a los medios alternativos de solución de conflictos en el ámbito tributario, mismos que pueden darse tanto en la fase administrativa como en la fase contenciosa (Galán, 2017).

Al respecto, Melis (Melis, 2018), refiere que:

A partir de la última década del siglo pasado, el legislador fiscal, con la perspectiva de deflactar el contencioso, ha emprendido un camino encaminado a introducir en nuestro ordenamiento una serie de instituciones que se caracterizan por el hecho de que los contribuyentes, al encontrarse en una situación de disputa "potencial" (o ya "en acto") con las oficinas, llega a pagar inmediatamente, en todo o en parte, el impuesto objeto de impugnación, renunciando al contencioso y accediendo por el efecto a una serie de ventajas (como la reducción de las sanciones administrativas

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

y penales, la cobertura de posibles verificaciones futuras sobre la misma anualidad, el pago aplazado de las sumas debidas, etc.). (p.395)

Se trata de la implementación de instituciones deflactivas como nuevos modelos de actuación administrativa en materia fiscal para lograr una colaboración más efectiva y real entre la autoridad y los contribuyentes para lograr una determinación más correcta de la base imponible y, en consecuencia, el cumplimiento fiscal, sin tener que recurrir a un litigio (Melis, 2018).

Alfano (Amatucci et al., 2017), refiere que:

En los últimos años se ha producido un aumento exponencial de estos instrumentos de definición *bonaria* de la obligación tributaria, con el fin de reducir significativamente los plazos y los costes de cierre de los litigios, permitiendo al mismo tiempo, al contribuyente una importante supresión de las sanciones.

La L. 23 diciembre 2014, n. 190 (*L. di stabilità* 2015) ha influido profundamente en estas instituciones. Se ha modificado sustancialmente la institución del *ravvedimento operoso*; al mismo tiempo, se ha procedido a racionalizar las diferentes entidades deflactivas, en función del carácter unilateral o automático de la resolución de la controversia, actual o potencial, o para la necesaria aplicación contradictoria entre las partes, procediendo al mismo tiempo a la eliminación de algunos instrumentos que han pasado a ser superfluos. (p. 218-219)

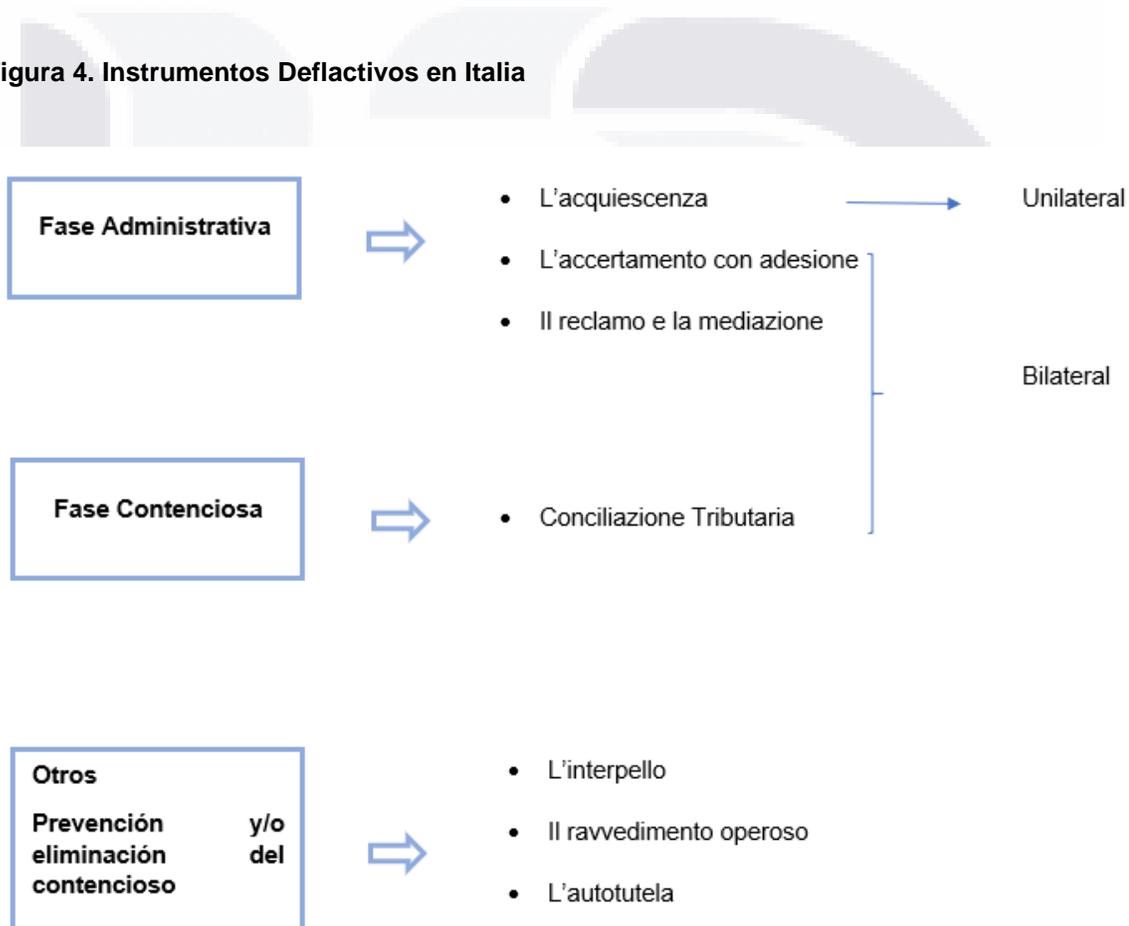
De acuerdo a Melis (Melis, 2018), los instrumentos “deflactivos” de litigios y su fundamento legal son:

1. *l'accertamento con adesione* (art. 1 y ss., d.lgs. 218/1997);
2. *l'acquiescenza* (art. 15, d.lgs. 218/1997);
3. *il reclamo e mediazione* (L. 111/2011, que ha introducido el art. 17 bis en d.lgs. n. 546/92);
4. *la conciliazione giudiziale* (art. 48, d. lgs. 546/1992).

Además de tales instrumentos, también existe el *ravvedimento operoso*, así como instituciones de prevención y/o eliminación de contencioso como son: *l'interpello* y *l'autotutela* (Melis, 2018).

En la siguiente figura se aprecian los diferentes instrumentos deflactivos en Italia, de acuerdo a su tipo de fase.

Figura 4. Instrumentos Deflactivos en Italia



Fuente (Melis, 2018)
Elaboración propia

Únicamente se estudiarán a detalle los instrumentos deflactivos en la fase administrativa y la fase contenciosa, no obstante, se hará un breve análisis de *L'interpello*, *Il ravvedimento operoso*, y *L'autotutela*.

L'interpello

Gli interpelli, se incluyeron entre los instrumentos deflactivos y se regularon inicialmente por el art. 11 del Estatuto de los derechos del contribuyente (ahora titulado "Derecho de *interpello*") de la L. 27 de julio de 2000, n.212, el cual fue intervenido por el D. Lgs. 24 de septiembre de 2015, n. 156, implementando el art.6 de la delegación fiscal 11 de marzo de 2014, n.23 (Amatucci et al., 2017).

Alfano (Amatucci et al., 2017), señala que:

La razón de la institución, desde su creación, se ha basado en el conocimiento previo para el contribuyente de la orientación de la Administración financiera en la aplicación de una norma fiscal relativa al caso concreto atribuible al sujeto, en un marco de seguridad jurídica y de simplificación de las relaciones y posterior contención del juicio. (p.220)

Melis (Melis, 2018), señala que:

El *interpello* (o *tax ruling*) es, en particular, un proceso mediante el cual el contribuyente pide de antemano a la Administración Financiera una opinión sobre el régimen fiscal de un hecho, acto o negocio, para evitar experimentar, a posteriori, las consecuencias de cualquier error en la aplicación de la legislación fiscal. Esta "opinión" puede eventualmente resultar en un verdadero "acuerdo" entre la administración financiera y el contribuyente (que por lo tanto "comparte" el contenido), como en el caso del *ruling* internacional. (p.396)

Esta actividad de asesoramiento por parte de la Administración Financiera puede resolverse en una actividad interpretativa de carácter general, a través de circulares, emitidas por las Direcciones Centrales y dirigidas a los contribuyentes en general, operadores y oficinas, o en una actividad interpretativa de carácter particular, expresa en resoluciones, opiniones y acuerdos en relación a casos específicos de aplicación y a petición de las partes interesadas (Melis, 2018).

Por su parte, el art. 11 del Estatuto atribuye a los contribuyentes el derecho a dirigirse a la Administración Financiera para recabar un dictamen sobre un caso concreto y personal (Tesauro, 2017).

El d.lgs. 156/2015, en su artículo 11, ha unificado los diversos tipos de *interpelli*, siendo estos los siguientes:

1. *L'interpello* relativo a la aplicación de las disposiciones fiscales y a la correcta clasificación del asunto, que corresponde en esencia al precedente *interpello* «ordinario» ya contenido en el mismo artículo 11 (*co. 1, lett. a*);
2. *L'interpello probatorio*, relativo a la subsistencia de las condiciones y la valoración de la idoneidad de los elementos probatorios exigidos de la ley para la adopción de sistemas fiscales específicos en los casos expresamente previstos (*co. 1, lett. b*);
3. *L'interpello "antiabuso"*, relativo a la aplicación de la nueva disciplina sobre el abuso del derecho/elusión a un caso específico (*co. 1, lett. c*);
4. *L'interpello "disapplicativo"* de normas anti elusión específicas, correspondientes a las ya contenidas en el artículo 37 bis, co. 8, d.p.r. 600/1973 (*co.2*) (Melis, 2018).

Todos los *interpelli* tienen carácter facultativo, con excepción del *interpello* «*disapplicativo*» (así como de las «específicas» que a este modelo se remiten) que tiene el carácter de obligatorio, aunque con ciertos límites (Melis, 2018).

La solicitud se dirigirá a la Administración financiera, quien deberá responder por escrito, debidamente motivado, en un plazo de noventa días tratándose del *interpello* «ordinario» y en un plazo de ciento veinte días en los otros tres tipos de *interpello*, dicha respuesta vincula a la Administración financiera pero únicamente

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

en lo que se refiere a la cuestión objeto de la solicitud y limitada al solicitante. En el caso de que la Administración financiera no responda la solicitud de *interpello* en el plazo previsto, el silencio equivale a que ésta comparte la solución propuesta por el contribuyente. En virtud de lo anterior, los actos de esa Administración distintos de la respuesta (expresa o tácita) son nulos (Tesauro, 2017).

Asimismo, es importante referir que dicha respuesta no vincula al contribuyente (Tesauro, 2017).

L'interpello sólo obliga a la Administración financiera a responder si se refiere a una disposición cuya interpretación sea objetivamente incierta, entendiendo que no se dan condiciones de incertidumbre objetiva cuando la Administración ya se haya pronunciado al respecto y lo haya hecho público, además de que la solicitud debe ser respecto a un caso personal y concreto, por lo que dicha solicitud no puede ser presentada con fines académicos, sino exclusivamente por quien desarrolla una actividad que implica la aplicación de las normas a las que se refiere *l'interpello* (Tesauro, 2017).

Por último, la solicitud de *interpello* debe ser preventiva, es decir, debe referirse por ejemplo a una disposición aplicable en una declaración de impuestos que aún no ha sido presentada, además de que en esa solicitud el contribuyente deberá indicar cuál es su interpretación toda vez que, de no hacerlo, en caso de silencio de la Administración no se podrá tener el asentimiento tácito (Tesauro, 2017).

Il ravvedimento operoso

Este instrumento deflactivo ha sido profundamente modificado en la Ley de estabilidad 2015, con el propósito de favorecer el *tax compliance* (programa de cumplimiento tributario) entre la Administración Financiera y el contribuyente (Amatucci et al., 2017).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Il ravvedimento operoso tiene su fundamento legal en el artículo 13, d.lgs. 472/1997, mediante el cual el contribuyente al corregir sus errores u omisiones, pagando íntegramente los impuestos debidos (no admite pago a plazos) dentro de los plazos señalados en la ley, puede obtener una reducción de las sanciones (Melis, 2018).

Alfano (Amatucci et al., 2017), señala que:

El *ravvedimento operoso* permite al contribuyente regularizar sus faltas, irregularidades y omisiones fiscales, aplicando, dentro de plazos precisos, el incumplimiento o la irregularidad del pago de las tasas debidas, de los intereses correspondientes y de las sanciones de forma reducida. La innovación más importante ha sido, para las tasas administradas por la Agencia de Ingresos, la ampliación significativa del plazo de regularización de estos errores u omisiones, con la consiguiente reducción de las sanciones de forma inversamente proporcional al paso del tiempo, hasta la notificación de los actos de liquidación y de comprobación, incluidas las "invitaciones bonari" ex artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. Por lo tanto, para las tasas en cuestión, la actividad decisoria de la Oficina no excluye la posibilidad de *ravvedimento*, que sólo queda excluida de la impugnación de las infracciones por parte del contribuyente tras la notificación de los actos de liquidación o de comprobación. (p.223)

El importe de la sanción que debe pagar el contribuyente varía de una décima a una quinta parte del mínimo establecido, en relación al tiempo de presentación del *ravvedimento* (Tesauro, 2017).

El *ravvedimento operoso* no impide el inicio o la continuación de accesos, inspecciones, verificaciones u otras actividades administrativas de control e inspección (Cass., 24424/2008). Además, la jurisprudencia considera que, salvo errores formales, esenciales y reconocibles, el *ravvedimento* no permite el reembolso de lo pagado al existir el reconocimiento espontáneo del contribuyente respecto a la infracción (Cass., 6108/2016) (Melis, 2018).

En caso de que el contribuyente durante el proceso del *ravvedimento operoso* reciba un acto de liquidación o de verificación no podrá beneficiarse de la reducción sancionadora (Melis, 2018).

Si el contribuyente omite presentar la declaración no podrá acceder al *ravvedimento operoso*. Ahora bien, para el caso de que el contribuyente presente una declaración fraudulenta, tendrá como única atenuante a efecto especial la aplicación de dicho instrumento deflactivo (Melis, 2018).

L'autotutela

El derecho administrativo, define a *l'autotutela* como la actividad con la cual la Administración Pública se encarga de resolver los conflictos, potenciales o actuales, que surgen con otros sujetos en relación con sus actos o sus pretensiones (Melis, 2018).

Melis (Melis, 2018) define a *l'autotutela* como sigue:

Es expresión de la capacidad "de hacerse justicia por sí misma" que el ordenamiento confiere a cada Administración Pública con vistas a la exigencia de asegurar la búsqueda más eficaz del interés público, atribuyéndole la posibilidad de reexaminar su actividad sin la intervención de la Autoridad Judicial, mediante la rectificación o supresión de sus actos que reconozca haber viciado desde el punto de vista de la legalidad o del fondo, sustituyéndolos, en su caso, por un nuevo acto. (p. 413)

Tesauro (Tesauro, 2017), refiere que:

En el poder de emitir un acto es inherente también el de retirarlo o de enmendarlo, cuando parece viciado a la autoridad que lo ha emanado: ésta es expresión del poder de autotutela de las administraciones públicas, las cuales, de acuerdo con el

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

principio de legalidad y de buena fe, tienen el deber de eliminar los vicios que hacen ilegítimo un acto y de retirar los actos ilegales. (p.177)

Alfano (Amatucci et al., 2017) define a *l'autotutela* como “el poder/deber de la Administración financiera de anular un acto que, después de su emisión, sea ilegítimo o infundado, en conformidad con las disposiciones de los artículos 53 y 97 Constitucionales, tal como se mencionan en el art. 1 del Estatuto” (p.220)

En el Derecho fiscal, *l'autotutela* fue introducida por el artículo 68, d.p.r. 287/1992 (Reglamento de las Oficinas y del personal del Ministerio de Finanzas), posteriormente derogado por el artículo 23, d.p.r. 107/2001, luego retomado y ampliado por el artículo 2-quater, d.l. 564/1994 (Conv. de la L. 656/1994) y, por último, en aplicación de esta última disposición, codificado definitivamente por el Reglamento de procedimiento correspondiente aprobado por d.m. 37/1997 (Melis, 2018).

El interés público en *l'autotutela* fiscal consiste en reestablecer una imposición justa, en sustitución de la que se ejerció con anterioridad en contra de la capacidad contributiva del contribuyente (Melis, 2018).

Tesauro (Tesauro, 2017), señala que:

La auto tutela puede ejercerse a petición del contribuyente o de oficio, ya sea en el proceso o después de que el acto haya adquirido firmeza, y puede referirse a cualquier acto de la Administración financiera (por lo tanto, no sólo avisos de liquidaciones, sino también documentos de recaudación). (p. 178)

En relación a lo señalado en el párrafo que antecede, es importante insistir que el contribuyente que ha recibido un acto ilegal que se ha convertido en definitivo (no impugnado o impugnado sin éxito) puede ser objeto de *l'autotutela* (Tesauro, 2017).

Hasta que fenezca el plazo de caducidad, la Administración financiera, tras emitir un *avviso di accertamento*, podrá volver a hacerlo (el poder fiscal no se agota con

la promulgación de un solo acto). El retiro o corrección del acto viciado debe realizarse en aplicación de la regla de buena fe y del principio de legalidad, en virtud de ello, la corrección debe consistir en subsanar el vicio de ilegalidad y nada más (Tesauro, 2017).

No obstante, existen límites para el caso de que la Administración financiera se proponga emitir un nuevo acto que agrave la posición del contribuyente, por ejemplo, en las liquidaciones complementarias del impuesto sobre la renta y del IVA, subordinará la verificación al conocimiento de nuevos elementos (Tesauro, 2017).

Napoli y Rocchi (Napoli & Rocchi, 2013) refieren que:

El interés público específico, concreto y actual, en la eliminación del acto, debe prevalecer sobre el de la estabilidad de las situaciones jurídicas. Este interés, en el ámbito fiscal, existe cuando existe la necesidad de garantizar al contribuyente una imposición justa y conforme a las normas del ordenamiento jurídico, o de eliminar, a su debido tiempo, un contencioso inútil y oneroso. (p.370)

Finalmente, es importante referir que la institución ha tenido poca aplicación debido a su carácter supuestamente discrecional evidenciando la naturaleza y los límites del control jurisdiccional de la negativa (expresa o tácita) de la Administración Financiera a proceder al ejercicio de tal poder (Amatucci et al., 2017).

Fase Administrativa

Dentro de la fase administrativa, se encuentran los institutos aplicables en los casos en que el contribuyente que se encuentra en una situación de disputa “potencial” o ya en curso con la autoridad fiscal, renuncia al contencioso y paga el impuesto determinado obteniendo una reducción de la cuantía de sanciones y otras ventajas como son la cobertura de posibles investigaciones futuras sobre la misma anualidad, la no punibilidad del delito o la atenuación de la pena, etcétera (Melis, 2018).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Tales instituciones y, en particular, *l'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale*, deben relacionarse con el dogma tradicional de la indisponibilidad de la obligación tributaria. Este principio se basa en la constatación de que la determinación de las situaciones impositivas, de los sujetos pasivos, de su importe, de las modalidades, así como las formas de liquidación y de recaudación se rigen por disposiciones vinculantes tanto para el Estado como para los particulares (Melis, 2018).

Melis (Melis, 2018) refiere que:

Antes de la adopción de la Constitución republicana, la norma a la que se hacía remontar el carácter indisponible de la obligación tributaria era el art. 13, r.d. 3269/1923, que prohibía al Ministro de Hacienda, a sus funcionarios y a cualquier otra autoridad pública conceder "ninguna reducción de las tasas y recargos establecidos en esta ley, ni suspender la recaudación sin hacerse personalmente responsables". Así pues, en virtud de este enfoque tradicional, el sujeto pasivo no podía, ni por contrato ni por concesión de la Administración Financiera, quedar liberado de las cargas fiscales que, sobre la base de las disposiciones legales, le imponían. En efecto, la deuda fiscal encontraba su fundamento jurídico en la ley y la relación fiscal se consideraba perteneciente al Derecho público. El tributo era, pues, expresión de la soberanía: la obligación tributaria hacia el Estado asumía el carácter de obligación de Derecho público y era, por tanto, ineludible.

Con la entrada en vigor de la Constitución, la existencia de un principio de indisponibilidad de la obligación tributaria se ha deducido de varios principios: del principio de reserva de ley del *art. 23 Cost.*, que se reserva al legislador la posibilidad de determinar el contenido de la obligación tributaria, en virtud del principio de capacidad contributiva previsto en el *art. 53, co. 1, COST.*, que define en la capacidad contributiva el límite que debe seguir el legislador para identificar los casos que son objeto de imposición y que enuncia el canon fundamental de igualdad de los ciudadanos en el marco del reparto de la carga tributaria, tal que no permita

que la ventaja de uno se traduzca en un mayor sacrificio del otro; y del principio de imparcialidad en la acción de la Administración Pública, de que se trata en el *art. 97 Cost.*, también expresión del principio más general de igualdad de los ciudadanos ante las oficinas públicas. Falta, pues, un poder dispositivo, que consiste en la facultad de renuncia, remisión, transacción, comprometimiento de la relación fiscal, que se vincula, como "cara de la misma moneda", a la naturaleza vinculada y no discrecional de la función impositiva, estableciendo una exclusión en relación con los poderes dispositivos que implican evaluaciones comparativas de elementos sustanciales directamente accidentales sobre el importe de la tasa, el ejercicio de la función en conformidad con los criterios fijados por la Administración en el caso individual y no, como debe ser, exclusivamente por la ley (cap. V, par. 2). (p. 420)

Es importante señalar que *l'accertamento con adesione* y *la conciliazione giudiziale* tienen consecuencias en materia penal, es decir, las penas previstas para los comportamientos de importancia penal-tributaria se disminuirán a la mitad y no se aplicarán las penas accesorias si, antes de la declaración de apertura de la vista en primera instancia, las deudas tributarias relativas a los hechos constitutivos de los delitos fueron saldadas mediante pago (artículo 13-bis, d.lgs. 74/2000, modificado por d.lgs. 158/2015). Para los delitos del impago del IVA, de la retención y compensación de créditos fiscales existentes, así como para los delitos declarativos no fraudulentos cuya regularización haya sido antes del conocimiento formal de los accesos, se contempla la no punibilidad del delito (artículo 13, d.lgs. 74/2000, modificado por d.lgs. 158/2015) (Melis, 2018).

1. *L'acquiescenza*

Melis (Melis, 2018) define a *l'acquiescenza* como "la renuncia a oponerse judicialmente a la pretensión del Fisco e iniciar un procedimiento de adhesión por parte del contribuyente" (p.430).

Por su parte, Napoli y Rocchi (Napoli & Rocchi, 2013), señalan que *l'acquiescenza* “consiste en la aceptación por el contribuyente de las pretensiones fiscales, con la consiguiente renuncia a impugnar el *avviso di accertamento o di liquidazione* o a presentar un *accertamento con adesione*” (p.376).

El contribuyente a quien se le ha notificado un *avviso di accertamento*, tiene la posibilidad de utilizar *l'acquiescenza* como alternativa al recurso de casación y al *accertamento con adesione*, obteniendo una reducción de las sanciones a un tercio, debiendo pagar los importes adeudados (impuestos, intereses y sanciones reducidas) antes de que fenezca el plazo para interponer dicho recurso (Tesauro, 2017).

Alfano (Amatucci et al., 2017) refiere que:

L'acquiescenza encuentra su fuente normativa en el art. 15 de D.Lgs. 19 de junio de 1997, n. 218: los contribuyentes que reciben notificaciones de verificación basadas en datos y valoraciones difícilmente contrastables tienen la oportunidad, si renuncian a interponer un recurso o a solicitar un *accertamento con adesione*, de lograr una reducción significativa de las sanciones. Se trata, pues, de un comportamiento concluyente, incompatible con la voluntad de impugnar el acto, que se concreta en el pago - en el plazo para el recurso de casación - de las cantidades que resultan del acto, teniendo en cuenta las reducciones previstas por la ley: la definición de la pretensión tributaria a través del instituto de *l'acquiescenza* rinde, pues, la liquidación definitiva. La principal ventaja de la institución reside en la certeza e inmediatez de los efectos, con una considerable reducción de las sanciones. (p.222)

No hay límites para utilizar este instrumento, además, al ser un acto unilateral del contribuyente, el único requisito para su utilización es que dicho contribuyente realice el pago de su adeudo en un plazo de 60 días, a partir de la notificación *dell'avviso di accertamento*, siendo importante señalar que las cantidades debidas

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

pueden pagarse de forma escalonada sin garantías, de conformidad con lo establecido en el d.l. 98/2011 (Melis, 2018).

Este instrumento deflactivo debe considerarse en aquellos casos en que la verificación esté debidamente motivada y apoyada por pruebas suficientes, en los que, además, no exista jurisprudencia reiterada favorable al contribuyente (Amatucci et al., 2017).

Una vez efectuado el pago, el contribuyente obtendrá una reducción de las sanciones a un tercio. En cualquier caso, la cuantía de las sanciones no podrá ser inferior a un tercio de los mínimos previstos para las infracciones más graves relativas a cada impuesto (Melis, 2018), con la salvedad de lo dispuesto en la Ley de Presupuesto de 2017, la cual prevé la posibilidad de liquidar la deuda sin pagar las sanciones de las carpetas referidas a funciones relativas al periodo 2000/2016 (Amatucci et al., 2017).

En caso de que el contribuyente lo solicite, el pago de las cantidades adeudadas también podrá realizarse a plazos, en un máximo de ocho plazos trimestrales de igual cuantía o de doce plazos trimestrales en caso de que las cantidades adeudadas superen el importe de 51,645.69 euros. Además, el pago del primer tramo deberá hacerse en el plazo de la interposición del recurso (sesenta días a partir de la notificación del acto impositivo) y en los 10 días siguientes el contribuyente deberá hacer llegar a la oficina el recibo de pago, a partir de esa fecha se computará el plazo trimestral para los pagos posteriores (sobre dichos importes se devengarán intereses al tipo legal). Por otra parte, con el fin de aumentar la eficacia en las instituciones de definición de la pretensión tributaria, el art. 23, apartado 17, del D.L. n. 98/2011, anuló, en fecha posterior al 6 de julio de 2011, la obligación de prestar una garantía suficiente por los importes superiores a 50,000 euros (Napoli & Rocchi, 2013).

Napoli y Rocchi (Napoli & Rocchi, 2013) señalan que:

Las consecuencias que se derivan del impago de una sola de las cuotas distintas de la primera, dentro del plazo de pago del tramo siguiente, se rigen por el art. 8, párrafo 3-bis, del D.lgs. n. 218/1997, que legitima a la Oficina Financiera competente para consignar en el Registro no sólo los importes referidos al tramo no pagado, sino también el total de los importes residuales, incluidos los correspondientes intereses. Sobre el importe total de la tasa está prevista la inscripción de la sanción prevista en el *art. 13 del D.lgs. n. 471/1997*, aplicada en doble medida (en la práctica, equivalente al 60 % de las cantidades aún debidas en concepto de impuestos). (p.379-380)

2. *L'accertamento con adesione*

Tesauro (Tesauro, 2017), define al *accertamento con adesione* (anteriormente denominado *concordato*) como “un acto de liquidación particular, previsto en materia de impuesto sobre la renta, el IVA y para algunos impuestos indirectos (impuesto sobre sucesiones y donaciones, de registro, hipoteca y catastral)” (p.240).

Asimismo, Tesauro (Tesauro, 2017), refiere:

Es cierto que la declaración con adhesión no es elaborada unilateralmente por la oficina, sino que es el resultado de un contradictorio y de un acuerdo. Sin embargo, es una forma de ejercicio de la potestad tributaria, por lo que no puede ser un acto de derecho privado. La formalización del acuerdo no se hace de forma privada, sino con una medida fiscal, aceptada por el contribuyente. (p.243)

Alfano (Amatucci et al., 2017), refiere que el *accertamento con adesione* es el instrumento deflactivo por excelencia “dirigido a la realización del contradictorio entre Administración financiera y contribuyente, para la definición acordada de las pretensiones fiscales contenidas en un acta de comprobación, o en un aviso de verificación” (p.224)

Napoli y Rocchi (Napoli & Rocchi, 2013) definen al *accertamento con adesione* como:

Una institución deflactiva del contencioso que tiene por objeto favorecer la instauración del contradictorio con el contribuyente, con el fin de llegar a una definición consensuada de las pretensiones fiscales contenidas en un acta de constatación, o en un aviso de verificación. (p. 397)

Parente (Parente, Tipologie conciliative e regime degli effetti, 2011), señala que: La definición a la que se llega con *l'accertamento con adesione* se refiere a la estimación, la vinculación o la imputación de componentes positivos y negativos de la renta de empresa o de trabajo por cuenta propia, o bien a la determinación sintética de la renta global. (p. 162)

El contribuyente a quien se le ha notificado un *avviso di accertamento*, tiene la posibilidad de utilizar *l'accertamento con adesione* como alternativa al recurso de casación, la presentación de la solicitud de dicha Institución deflactiva suspende el plazo para recurrir durante 90 días, además que, de perfeccionarse, el contribuyente obtendrá una reducción del impuesto, así como de las sanciones (a un tercio del mínimo previsto), aunado al hecho de que *l'avviso di accertamento* pierde eficacia (Tesauro, 2017).

El procedimiento puede iniciarse de dos formas:

1. *Con una invitación de la oficina de la Administración Financiera.*

La autoridad indica al contribuyente el día y lugar de la comparecencia, los periodos de impuestos susceptibles del *accertamento con adesione*, los impuestos, retenciones, sanciones y los intereses correspondientes a su cargo.

2. A instancia del contribuyente.

De conformidad con los artículos 6 y 12, d.lgs. 218/1997, el contribuyente puede presentar una instancia específica:

- a) Cuando se hayan efectuado en su contra accesos, inspecciones o verificaciones, hasta antes de la emisión *dell'avviso di accertamento*.
- b) Cuando le hayan notificado *dell'avviso di accertamento*, hasta antes de la expiración del plazo fijado para la interposición del recurso de casación.

Recibida la solicitud del contribuyente la autoridad contará con un plazo de 15 días para invitarlo a comparecer, incluso por teléfono o por vía telemática (Melis, 2018).

Desde el día de la tramitación del *accertamento con adesione* se suspenderán los plazos para recurrir *l'avviso di accertamento* durante 90 días, teniendo en cuenta que estos se prevén en un plazo de 60 días a partir de la fecha de notificación *dell'avviso di accertamento*, por lo que la Administración Financiera y el contribuyente contarán con un plazo de 150 días para llegar a la adhesión. Sin embargo, para el caso de que transcurridos los 150 días a partir de la notificación *dell'avviso di accertamento* no se haya firmado el Acta de adhesión, seguirá siendo plenamente efectivo *dell'avviso di accertamento* (Melis, 2018).

Alfano (Amatucci et al., 2017) señala que:

Una vez incoado el procedimiento, se desarrolla el procedimiento contradictorio entre las partes, con el fin de llegar a un acuerdo; el contribuyente tiene derecho a exponer sus observaciones y a presentar documentos que refuten la pretensión del Tesoro Público. El contradictorio podrá concluir con un acuerdo, reproducido por duplicado, en un acta de adhesión, que dará lugar al archivo del *avviso di accertamento* o de la orden de constatación, en caso de total aceptación de las pruebas presentadas por el contribuyente o mediante la notificación del *avviso di*

accertamento o su confirmación, en caso de no aceptación de las observaciones formuladas por el contribuyente. (p.225)

Ahora bien, Melis (Melis, 2018), refiere que:

En ambos casos, *accertamento con adesione* a iniciativa de la Administración Financiera o a instancia del contribuyente, si se alcanza el equilibrio entre la pretensión tributaria y la disponibilidad del contribuyente a satisfacer la misma, se procede a la suscripción del acta de adhesión.

A partir de la fecha de suscripción, el contribuyente dispone de un plazo de veinte días para efectuar el pago del primer o único plazo, que es el momento en que la adhesión se realiza de conformidad con el *art. 9, d.lgs. 218/1997*. La adhesión no se completa, pues, en el momento de la formalización del acuerdo, sino con el pago de las sumas acordadas, siendo necesario que el contribuyente pague la totalidad de la deuda o el primer tramo, produciendo los recibos de pago en los diez días siguientes; en consecuencia, si el contribuyente no lo hace, *l'accertamento con adesione* no podrá considerarse completado y la Administración podrá consignar las cantidades adeudadas con arreglo a la notificación inicial *dell'avviso di accertamento* (Cass., 14293/2012; 13750/2013). En el caso, en lugar de no pagar los plazos posteriores a la primera, la Administración podrá recaudar los plazos sucesivos mediante la aplicación de una sanción adicional del 45% sobre el impuesto, en virtud del *d.l. 98/2011* (salvo *ravvedimento "sprint"* o trimestral: *supra*, apartado 3). (p. 426)

Ante la falta de perfeccionamiento en los plazos establecidos, surgirá la posibilidad de impugnar *l'avviso di accertamento*. Por el contrario, de suscribirse el acuerdo de adhesión, incluso en caso de impago, el contribuyente no podrá impugnar ni el propio acuerdo ni *l'avviso di accertamento*, el cual quedará "a garantía" del fisco hasta el perfeccionamiento del procedimiento (Melis, 2018).

De realizarse el pago de las cantidades adeudadas a plazos, estos serán en un máximo de ocho plazos trimestrales iguales (2 años) o en un máximo de dieciséis plazos trimestrales (4 años) si las cantidades adeudadas superan los 150,000 euros (Tesauro, 2017). El pago del primer plazo fijado se efectuará dentro de los veinte días siguientes a la fecha de la suscripción, los siguientes plazos deberán ser cubiertos el último día de cada trimestre, de conformidad con lo establecido en el artículo 8 numeral 2, de la L.lgs. del 19/06/1997 n.218 (D.lgs. n. 218, 2020).

Realizado el pago de la totalidad del adeudo o del primer tramo, el contribuyente contará con un plazo de diez días para enviar el recibo de pago a la Oficina quien, una vez que lo reciba, enviará al contribuyente copia del *accertamento con adesione*, de acuerdo a lo establecido en el artículo 8, numeral 3, de la L.lgs. del 19/06/1997 n.218 (D.lgs. n. 218, 2020).

De firmarse el Acuerdo de Adhesión las sanciones se reducirán a un tercio, reiterando que la cuantía de las sanciones no podrá ser inferior a un tercio de los mínimos previstos para las infracciones más graves relativas a cada tasa (Melis, 2018).

El artículo 7, numeral 1, del D.lgs. del 19/06/1997 n.218 (D.lgs. n. 218, 2020), refiere que *l'accertamento con adesione*, se hará por escrito, en doble ejemplar, debiendo ser firmado por el contribuyente, y el jefe de la Oficina o su delegado debiendo constar por separado para cada tributo, sus elementos y las cantidades a pagar, incluso a plazos.

El contenido del acuerdo de adhesión es análogo al *dell'avviso di accertamento*, por lo que deberá motivarse e incluir la liquidación de los impuestos y demás importes adeudados. Asimismo, *l'accertamento con adesione* es definitivo, no es recurrible por el contribuyente ni modificable por parte de la Administración Financiera, además de que no se aplica a efectos extrafiscales, con excepción de las

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

cotizaciones de seguridad social cuya base imponible es la del Impuesto Sobre la Renta (Melis, 2018).

Otros beneficios del *accertamento con adesione* para el contribuyente es que se le reducirán a la mitad las penas previstas para los delitos fiscales, además de que no le aplicarán las sanciones accesorias, si la deuda tributaria se condona antes de la apertura del procedimiento en primera instancia (Tesauro, 2017); así mismo, se hará una redefinición de la base imponible referida a las cotizaciones a la seguridad social relacionadas con los imponibles fiscales, libre de intereses y sanciones (Amatucci et al., 2017).

Al suscribirse *l'accertamento con adesione* es definitivo por lo que ambas partes se comprometen, es decir, el contribuyente no podrá interponer recurso y la oficina no podrá modificarlo -el *accertamento con adesione* que verse sobre el impuesto sobre la renta o al IVA podrá complementarse en ciertos casos estrictamente previstos como cuando la Administración tenga conocimiento de nuevos elementos de los que se advierta una mayor renta superior al cincuenta por ciento de la renta definida, entre otros- (Tesauro, 2017).

3. *Il reclamo e mediazione tributaria*

La introducción de estas instituciones deflactivas ha tenido múltiples críticas en cuanto a la posible confusión tanto entre éstas como con el *accertamento con adesione* y *la conciliazione*. Lo anterior, en virtud de que dichas instituciones deflactivas son homogéneas, por una parte, *il reclamo* tiene un carácter obligatorio y preventivo y, por otra parte, *la mediazione* se incluye opcionalmente en *il reclamo* (Amatucci et al., 2017).

Ahora bien, Alfano (Amatucci et al., 2017) refiere:

Con respecto al *accertamento con adesione*, *la mediazione* se caracteriza por un ámbito de aplicación diferente y más amplio, ya que no actúa únicamente en

relación con las liquidaciones y no adquiere carácter potencial, pero se refiere a todos los actos impugnables adoptados por la Administración Financiera; a esto se añade que impone obligatoriamente - para el contribuyente que se encuentre en las condiciones previstas en el citado artículo 17 bis - la revisión del acto, no obstante, el recurso en sí mismo es improcedente.

En cuanto a las relaciones entre la mediación y la conciliación, hay que señalar que ambas instituciones se refieren a todos los tipos de litigios, con un límite cuantitativo, puesto que la mediación, hasta finales del año 2017, queda excluida para los litigios de valor superior a 20,000 euros. La denominación, como mediación, ha suscitado perplejidad en la doctrina, puesto que la referencia a la *mediación* ha tenido lugar en ausencia de un *mediador* tercero. La norma tiene el mérito de haber valorizado "el papel de la Administración financiera como primera autoridad en intervenir en la relación jurídica de impuesto, reduciendo el recurso hipertrófico a la justicia fiscal". Por último, el D. Lgs. n. 156/2015 procedió a la revisión del Instituto de Conciliación en el proceso fiscal, sustituyendo el texto original del art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992 e introduciendo los artículos 48-bis y 48-ter. La reforma de la conciliación ha aclarado algunos aspectos problemáticos, aunque ha creado nuevos ámbitos de incertidumbre, dando lugar a una especie de institución unitaria que incluye tanto la mediación como la conciliación. (p.227)

Il reclamo e mediazione tributaria están previstos en el *art. 17-bis, d.lgs. 546/1992, introducido por el art. 39, d.l. 98/2011 (Conv. L. 111/2011)* y recientemente modificado por *d.lgs. 156/2015* en aplicación de la Ley de delegación 23/2014. El recurso a estas instituciones es obligatorio para los litigios que cumplen dos requisitos, uno de carácter subjetivo y otro de carácter objetivo (Melis, 2018).

Melis (Melis, 2018) refiere que:

En cuanto al requisito subjetivo, debe tratarse de litigios que tengan por objeto actos emitidos por la Agencia de Ingresos y, como consecuencia de las modificaciones introducidas por el d.lgs. 156/2015, también por la Agencia de Aduanas, Monopolios

y otras entidades tributarias, así como, en la medida en que sean de su competencia, de los documentos expedidos por los agentes de recaudación y por las personas privadas a que se refiere el *art. 53, d.lgs. 446/1997* (es decir, las entidades que recaudan los impuestos locales). Es significativa la ampliación del ámbito de aplicación de la institución a los actos de recaudación. No obstante, dado que los agentes de recaudación y las entidades privadas a que se refiere *el art. 53, d.lgs. 446/1997*, no son titulares del informe jurídico controvertido (el tributo), párrafo 9 del art. 17-bis establece que la regulación de la reclamación sólo se aplica en la medida en que sea compatible. Por lo tanto, se considera que, al presentar una reclamación, estas entidades sólo podrán evaluar (y enmendar) los defectos relacionados con su comportamiento, como los defectos propios de las carpetas de pago (por ejemplo, errores en la indicación del contribuyente) o los defectos en el procedimiento de inmovilización de bienes muebles registrados o de inscripción de hipotecas.

En cuanto al requisito objetivo, debe tratarse de litigios de un valor no superior a 50,000 euros o, por efecto del d.lgs. 156/2015, de litigios catastrales, aunque de un valor indeterminable, promovidos por los poseedores individuales relativos al encabezamiento, la delimitación, la figura, la extensión, la clasificación de los terrenos y el reparto de la estimación entre los consultores a título de promiscuidad de una misma parcela, así como las controversias sobre la consistencia, la clasificación de las distintas unidades inmobiliarias urbanas y la asignación de la renta catastral. El d.lgs. 156/2015, aportando al artículo El Tribunal de Primera Instancia consideró que las modificaciones antes mencionadas ampliaban aún más el ámbito de aplicación de la reclamación/mediación. (p.430)

En el caso de que el valor del litigio sea inferior a 2,582.28 euros, *el reclamo* podrá ser presentado por el contribuyente, en caso contrario deberá contar con la asistencia de un defensor habilitado (Melis, 2018).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Il reclamo será evaluado, para las agencias fiscales, por estructuras especialmente creadas y autónomas distintas de las que hayan dictado los actos, de conformidad con lo establecido en el d.lgs. 156/2015 cuyas innovaciones pretendían reforzar la autonomía del órgano que evalúa *il reclamo*, previendo que las entidades tributarias, en función de su tamaño y nivel de organización, estudien la posibilidad de crear una estructura especial (Melis, 2018).

Al respecto, Tesauro (Tesauro, 2017), refiere lo siguiente:

La mediación fiscal no es una verdadera mediación. El legislador fiscal ha utilizado incorrectamente un término que recuerda la mediación del proceso civil, pero aquí no hay un *tercero imparcial*. La reclamación debe ser examinada por *estructuras especiales diferentes y autónomas de las que se encargan de la tramitación de los actos exigibles*, pero se trata de estructuras de la administración que se mantiene firme (p.372).

Una vez presentado *il reclamo* la autoridad receptora tendrá el plazo de 90 días para evaluar la solicitud (periodo al que se aplica la suspensión laborable de los plazos procesales). Durante dicho plazo, el recurso de casación es improcedente, de modo que, si el contribuyente lo interpone y la Comisión comprueba la existencia de tal vicio, debe volver a tramitarlo para permitir la mediación (Melis, 2018).

Il reclamo tiene por objeto la anulación total o parcial del acto con el fin de resolver el litigio por mediación. Debe tener los contenidos previstos en el art. 18, d.lgs. 546/1992 para el recurso y se notificará en un plazo de 60 días a partir de la recepción del documento que se pretende impugnar (Melis, 2018).

En el escrito de presentación de *il reclamo* se debe incluir una propuesta motivada de mediación con la redefinición del importe de la reclamación. Esta institución deflactiva tiene un ámbito de aplicación más amplio, en comparación con *l'accertamento con adesione* y las demás instituciones deflactivas del contencioso, en virtud de que no solo se refiere a las verificaciones, sino a todos los actos

impugnables, incluidas las denegaciones de reembolso. Por tanto, *il reclamo* obliga a la entidad tributaria a examinar y a responder (so pena de silencio de negativa) a las pretensiones del contribuyente antes de que éste se dirija al juez, además de que la decisión de adopte la entidad se debe basar, por expresa previsión normativa, en el grado de sostenibilidad de las pretensiones, en la incertidumbre de la cuestión controvertida y en el principio de economía de la acción administrativa (Melis, 2018).

Si la entidad tributaria no acepta *il reclamo* de anulación total o parcial del documento, ni la propuesta de mediación, de oficio deberá formular una propuesta de mediación. Ahora bien, en caso de aceptar la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la oficina deberá hacer constar su aceptación en un acta que constituirá el título de cobro, que se perfeccionará con el pago del importe total acordado o del primer tramo en un plazo de 20 días; en caso de que el instrumento deflactivo verse sobre reembolsos, la mediación se completa con la firma del acuerdo en el que se indicarán las cantidades debidas, los plazos y las modalidades de pago. Dicho Acuerdo, constituye la posibilidad de iniciar las acciones ejecutivas del contribuyente en caso de incumplimiento de la Oficina (Melis, 2018).

De suscribirse *il reclamo*, las sanciones administrativas se aplicarán hasta el 35% de los mínimos publicados, además, el resultado del procedimiento también se aplica a las cotizaciones de seguridad social cuya base imponible es la del impuesto sobre la renta. No obstante, la acumulación jurídica sólo se admite por separado para cada tributo y para cada periodo impositivo (*art. 12, co.8, d.lgs.472/97*) (Melis, 2018).

Para el caso de que 90 días después de que no se haya notificado la aceptación de *il reclamo* o sin que haya concluido la mediación, *il ricorso* será tramitable dentro de los 30 días siguientes, mediante presentación ante la Comisión tributaria competente, por territorio, de la copia conforme al original de *il reclamo*, acompañada del recibo de presentación/envío (Melis, 2018).

En las controversias que den lugar a *il reclamo*, la parte que pierda el proceso por la no aceptación de *il reclamo* será condenada a pagar, además de las costas procesales, un importe igual al 50% de los gastos del propio proceso en concepto de reembolso. Esta medida tiene por objeto incentivar a las partes a alcanzar un acuerdo durante los 90 días de moratoria de *il reclamo*, para reducir los litigios pendientes ante las comisiones tributarias. De lo anterior, se advierte que el objetivo específico de *il reclamo* es eliminar de forma preventiva e inmediata los eventuales perfiles de ilegalidad de los actos, evitando la instauración del juicio y contribuyendo directamente a la mejora de la calidad de la acción administrativa (Melis, 2018).

En conclusión, Melis (Melis, 2018) refiere:

Il reclamo/mediazione constituye un *recurso administrativo paraprocesal* que, a diferencia de las demás instituciones deflactivas de contenciosos fiscales, como *l'autotutela* y *l'accertamento con adesione*, tiene carácter general y obligatorio. Por lo que respecta, en particular, al carácter general, se deriva del hecho de que la mediación no sólo se refiere a las liquidaciones, sino a todos los actos recurribles de cualquier entidad tributaria, así como a los encargados de la recaudación (público o privado). La mediación, además, exige la revisión del acto a la luz de los motivos del recurso, que pueden ser diferentes de las cuestiones tratadas en *l'accertamento con adesione* (pueden referirse, por ejemplo, a la notificación o a la motivación *dell'avviso di accertamento*). El carácter obligatorio afecta (aunque de diferentes maneras) a ambas partes del informe, puesto que el contribuyente que desea recurrir al juez está obligado a presentar previamente la solicitud, so pena de que el recurso sea improcedente, mientras que la oficina está obligada a examinar sistemáticamente la solicitud, aunque no deba dar una respuesta expresa (el procedimiento puede, en efecto, terminar con el silencio negativa de la oficina). Por otra parte, en el procedimiento de mediación, las apreciaciones de la Oficina deben basarse en una disposición expresa del *art. 17-bis, co. 5*, sobre los tres criterios específicos arriba enunciados (posible incertidumbre de las cuestiones

controvertidas, grado de sostenibilidad de la pretensión, principio de economicidad de la acción administrativa). (p. 434)

No obstante lo anterior, se ha criticado la legitimidad de la Administración Tributaria en estos instrumentos deflactivos, la cual incluso ha sido sometida a revisión por parte de la Corte Constitucional, al considerar contrario a las normas constitucionales (particularmente los artículos 24 y 111), la neutralidad del *mediador*, quien, a pesar de que formalmente es independiente de dicha autoridad, sustancialmente no deja de ser parte de esa Administración Tributaria y, por consecuencia, puede influir en un resultado negativo en la fase extrajudicial (Romero, 2015).

Fase Contenciosa

Dentro de la Fase Contenciosa, se encuentra únicamente a *la conciliazione tributaria* como institución deflactiva, la cual a continuación se analiza.

La conciliazione giudiziale

Esta institución deflactiva fue modificada por el d.lgs. 156/2015, en aplicación de la ley de delegación 23/2014, contenida en los artículos 48-bis y 48-ter de dicho decreto (anteriormente se encontraba en el artículo 48, d.lgs. 546/1992) (Melis, 2018).

Parente (Parente, La Conciliazione Giudiziale come tecnica deflattiva del Contenzioso Tributario, 2011) refiere que:

La introducción de este instrumento deflactivo es sintomática de la evolución de los ordenamientos de un sistema basado en la visión conflictiva de las partes de la relación fiscal (el contribuyente y la Administración Financiera) a una estructura de control fundada en la colaboración y la confianza mutua, que permite equilibrar el interés del erario a la rápida percepción del tributo y el derecho del contribuyente a ser gravado según la ley. (p.33-34)

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

Tesouro (Tesouro, 2017) define a la *conciliazione* como “un acto autoritativo, al que se añade, desde el exterior – sin fundirse con él, dada su heterogeneidad – el consenso del contribuyente” (p.378).

Napoli y Rocchi (Napoli & Rocchi, 2013) definen a la *conciliazione giudiziale* como: Una entidad deflacionista de tipo endoprocesal, diseñada para favorecer una resolución consensuada del litigio entre las partes procesales. La institución de que se trata se configura como una fase incidental del proceso en el que el contribuyente-demandante y la entidad tributaria llegan a un acuerdo de naturaleza transaccional, dirigido a la redefinición de la pretensión tributaria. (p.383)

Una de las principales modificaciones introducida por el d.lgs. 156/2015, consiste en que *la conciliazione giudiziale* ya no se limita al juicio en primera instancia, sino que se extiende al juicio en segunda instancia (a excepción del juicio de casación). El perfeccionamiento de esta institución deflactiva en un grado de juicio más que en el otro sólo implica diferencias en cuanto a la reducción de las sanciones como sigue (Melis, 2018):

- 40% del mínimo legal, si se logra en la primera instancia (grado).
- 50% del mínimo legal, si se logra en la segunda instancia (grado).

El ámbito de aplicación de *la conciliazione giudiziale* ha sido controversial en la doctrina italiana, por su parte, la doctrina mayoritaria señalaba que podían ser objeto de dicha institución todas las cuestiones pendientes ante el juez fiscal, máxime que el texto normativo no preveía ninguna limitación. Sin embargo, algunos autores han considerado excluir del ámbito de aplicación del instituto determinados asuntos, como los de reembolso, los que tienen por objeto *il ruolo* y los que tienen por objeto sanciones (Melis, 2018).

Respecto a los asuntos de reembolso, los autores dudaban de su compatibilidad con *la conciliazione giudiziale*, en virtud de que dicha institución sólo podía completarse con el pago del impuesto por parte del contribuyente y no con un comportamiento de la Administración Financiera. En virtud de ello, para superar tales dudas, intervino el d.lgs. 156/2015 que establece que el acuerdo conciliativo puede prever también el pago de las sumas debidas al contribuyente (Melis, 2018).

Por lo que se refiere a los asuntos que tienen por objeto sanciones, no se consideran conciliables si se imponen mediante un acto autónomo. No obstante, son conciliables de forma reflexiva si se aplican conjuntamente con los impuestos (Melis, 2018).

Por cuanto hace a los asuntos que tienen por objeto *il ruolo*, continúan los problemas porque, en detrimento de su conciliación, se cuestionaría una pretensión tributaria definitivamente establecida (Melis, 2018).

Es importante señalar que no pueden ser objeto de este instrumento deflactivo aquellos asuntos en los que sea obligatorio el procedimiento de *il reclamo e mediazione* (Napoli & Rocchi, 2013).

Respecto al procedimiento, pueden distinguirse dos supuestos contemplados en los artículos 48 e 48-bis, del d.lgs. 156/2015, a saber (Melis, 2018):

El primer supuesto es la conciliación fuera de la audiencia judicial, la cual se produce si las partes llegan a un acuerdo antes de que se fije la audiencia (de primera o segunda instancia) del litigio. Las partes deben solicitar conjuntamente la resolución total o parcial del litigio. *La conciliazione giudiziale* se perfecciona con la firma del acuerdo de las partes en el que se indican, además de las cantidades debidas por el contribuyente o por la Administración financiera, las condiciones de pago, debiendo considerar que el pago de la totalidad o del primer tramo deberá

efectuarse en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acuerdo. Corresponderá al juez comprobar las condiciones de admisibilidad de la conciliación (Melis, 2018).

Al perfeccionamiento del acuerdo se obtiene la declaración de terminación de la materia del contencioso, a la que procede; el Presidente de la Sala por decreto, cuando aún no se haya fijado la fecha de la audiencia de negociación; la Comisión Tributaria por sentencia (en caso de conciliación total) o mediante auto (si la conciliación es parcial) cuando ya se haya fijado la audiencia oral (Melis, 2018).

El segundo supuesto es la conciliación en la audiencia, debiendo verificar si se ha fijado la fecha para la tramitación del asunto. Cada una de las partes podrá presentar hasta 10 días antes de la audiencia una solicitud (en lo individual) de conciliación total o parcial, será la Comisión quien evalúe si se cumplen las condiciones de conciliación. *La conciliazione giudiziale* se perfecciona con la firma del Acta de las partes en el que se indican, además de las cantidades debidas por el contribuyente o por la Administración financiera, las condiciones de pago, debiendo considerar que el pago de la totalidad o del primer tramo deberá efectuarse en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acta. La Comisión dictará sentencia de cese de la materia del litigio (Melis, 2018). Para el caso de que la conciliación sea parcial la Comisión declarará mediante auto la terminación parcial del objeto del litigio y procederá a la ulterior tramitación del asunto (Tesauro, 2017).

Ahora bien, en ambos supuestos se permite el pago a plazos de las sumas conciliadas resultando aplicables las reglas *dell'accertamento con adesione*, por lo que, para sumas de hasta 50,000 euros, el aplazamiento será de ocho plazos trimestrales (2 años), mientras que para importes superiores podrán ser hasta 16 plazos trimestrales (04 años) (Melis, 2018).

Además, como ya ha quedado asentado *la conciliazione giudiziale* se perfecciona con la firma del acuerdo o acta (más no así con el pago de lo adeudado), no obstante, en caso de impago de lo conciliado, tanto el acuerdo como el acta podrán

utilizarse para la recaudación de los importes debidos. En virtud de lo anterior, en caso de que el contribuyente no pague la totalidad o incluso un solo pago de las parcialidades autorizadas la entidad tributaria podrá proceder a la inscripción directa en la lista de impuestos sobre intereses y sanciones, además de la imposición de una sanción específica (ex art. 13, d.lgs. 471/1997); para el caso de que la entidad tributaria sea quien no efectúe el pago acordado el contribuyente podrá ejercer la acción de vigilancia ante el juez (Melis, 2018).

Así mismo, es dable señalar que en caso de impago de las cantidades adeudadas en el plazo previsto o de uno solo de los plazos posteriores al primero, antes de la fecha límite de pago del tramo siguiente, el fisco consignará en su haber las cantidades adeudadas y aplicará una sanción por impago consistente en el 60% del importe pendiente de pago (Tesauro, 2017).

Es importante mencionar que el Juez que interviene en el procedimiento de conciliación no tiene el poder de examinar el fondo del acuerdo celebrado entre el contribuyente y la Oficina, sino exclusivamente verifica las condiciones para su perfeccionamiento, es decir, tiene un papel meramente "externo" que se limita al examen de la existencia de las condiciones para conciliar y no a la legitimación y oportunidad del contenido del acuerdo. En otras palabras, el juez no podrá negarse a aceptar la conciliación si la considera desfavorable para el contribuyente o para la oficina, toda vez que la valoración de la conveniencia del acuerdo es una cuestión que no puede sino corresponder a las partes (Administración financiera y contribuyente) titulares del informe controvertido que, al llegar a una solución conciliadora, llegan a una nueva solución de negociación. Sin embargo, es necesaria la participación del juez, ya que, como se ha iniciado un contencioso, éste debe llegar a una conclusión y el poder de llegar a ella corresponde únicamente al juez (Melis, 2018).

Conclusiones

La importancia exponencial de los instrumentos deflactivos es el reflejo de una necesidad cada vez mayor de convertir el contencioso fiscal en última instancia para la resolución de conflictos fiscales, sin embargo, la combinación de funciones dentro de la Administración Financiera no facilita su implementación, en virtud de que en muchos de estos instrumentos tiene las funciones de parte y de Juez, lo que conlleva a una posible afectación al momento de garantizar el grado de neutralidad, la cual es necesaria para una verdadera actividad decisoria independiente e imparcial. Por lo anterior, es necesario que la Administración Financiera garantice el interés público de cada caso, atendiendo al objetivo de justicia que está garantizado y protegido por la Constitución, el cual debe prevalecer incluso en caso de conflicto con el objetivo administrativo específico. (Amatucci et al., 2017).

La necesidad de evitar que la Administración Financiera sea Juez y Parte en los instrumentos deflactivos ha generado varias propuestas para aumentar la tercieidad como son:

- Aumento de los poderes del Garante del Contribuyente.
- Formación de un organismo tercero de composición mixta en la Dirección regional de Ingresos.
- Formación de un organismo tercero de composición análoga a la del Comité consultivo para la aplicación de normas anti elusivas (*derogado en virtud del art.29, apartados 3 y 4, del decreto "Visco-Bersani" – decreto 04 julio 2006, n.223 -*)
- Órgano (colegial o monocromático) formado exclusivamente por sujetos distintos a la Administración Financiera o a la Jurisdicción Tributaria (Amatucci et al., 2017).

Al respecto, es importante señalar que en los últimos años el legislador tributario ha favorecido el *tax compliance*, una de las señales más claras es la voluntad de reordenar y racionalizar las instituciones deflactivas al permitir la regularización de

las anomalías prácticamente en cualquier fase, sin embargo, esto podría ocultar un deseo de desobediencia fiscal, un intento de no pagar por parte del contribuyente –quien puede hacer uso del *ravvedimento operoso* en cualquier momento– (Amatucci et al., 2017).

Alfano (Amatucci et al., 2017) indica que:

Los datos estadísticos proporcionados por el Ministerio de Economía y Hacienda ponen de manifiesto que los litigios ante el juez fiscal están adquiriendo cada vez más carácter residual, inversamente proporcional a la fuerza asumida por el filtro procedimental administrativo, Con el fin de redefinir o anular la pretensión impositiva original. La Administración financiera - a la que compete, como exclusiva prerrogativa regulada por la norma pública tributaria, la función impositiva - asume, pues, cada vez más, el carácter de órgano de justicia tributaria, A pesar de las dudas que subsisten sobre la imparcialidad real y los riesgos de solapamiento de algunos de estos instrumentos, aunque atenuadas por las nuevas leyes, a las que se añade la posición rígida de los Jueces de legitimidad. (230)

Por cuanto hace a las diversas instituciones deflactivas con que cuenta Italia, es necesario indicar las similitudes que algunas de ellas tienen con ciertos procedimientos contemplados en el ordenamiento jurídico mexicano, como a continuación se aprecia:

Cuadro 5. Comparativo entre MASC de Italia y México

L'INTERPELLO	CONSULTA FISCAL
Fundamento legal art. 11 del Estatuto de los derechos del contribuyente (ahora titulado "Derecho de <i>interpello</i> ") de la L. 27 de julio de 2000, n.212, el cual fue intervenido por el D. Lgs. 24 septiembre 2015, n. 156, implementando el art.6 de la delegación fiscal 11 marzo 2014, n.23.	Fundamento legal: Artículos 34, 34-A, 36 y 37 del Código Fiscal de la Federación.

Conocimiento previo para el contribuyente de la orientación de la Administración Financiera en la aplicación de una norma fiscal relativa a un caso concreto atribuible al sujeto.

Conocimiento previo para el contribuyente de la orientación de la Administración Financiera en la aplicación de una norma fiscal relativa a un caso concreto atribuible al sujeto.

Puede resolverse:

La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación.

1. En una actividad interpretativa de carácter general: circulares emitidas por las direcciones Centrales y dirigidas a los contribuyentes en general, operadores y oficinas.
2. En una actividad interpretativa de carácter particular: en resoluciones, opiniones y acuerdos en relación a casos específicos de aplicación y a petición de las partes interesadas.

La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación del *interpello*.

L'interpello no puede presentarse con fines académicos.

La consulta fiscal no puede presentarse con fines académicos.

La solicitud se dirige a la Administración Financiera, quien debe responder por escrito debidamente motivado en un plazo de 90 días (*interpello ordinario*) y de 120 días en los otros tipos de *interpello*.

La solicitud se dirige a la autoridad fiscal (debiendo cumplir con lo establecido en el artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación), quien debe responder en un plazo de tres meses computados a partir de la fecha de presentación de dicha solicitud.

En caso de que la Administración financiera no responda en el plazo previsto, el silencio equivale a que ésta comparte la solución propuesta por el contribuyente.

En caso de que la autoridad fiscal no responda en el plazo previsto, se considerará que la autoridad resolvió negativamente la solicitud (negativa ficta).

Los actos de esa Administración distintos de la respuesta (expresa o tácita) son nulos.

La autoridad fiscal queda obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación de la consulta fiscal, salvo que los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los

hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

La respuesta no es vinculante para el contribuyente. La respuesta no es vinculante para el contribuyente.

La Administración sólo está obligada a responder si se refiere a una disposición cuya interpretación sea objetivamente incierta (no debe haber un pronunciamiento previo y público de la autoridad).

RAVVEDIMENTO OPEROSO

AUTOCORRECCIÓN FISCAL PREVIA A LA NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DETERMINANTE DE CRÉDITO FISCAL

Fundamento legal: art. 13, d.lgs. 472/1997.

Fundamento legal: Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

El contribuyente corrige sus errores u omisiones pagando íntegramente los impuestos debidos y obtiene una reducción en sanciones de una décima a una quinta parte.

El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero antes de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero después de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

No admite pago a plazos.

Admite el pago a plazos siempre y cuando esté garantizado el interés fiscal.

No suspende plazos.

No suspende plazos.

Si el contribuyente omite presentar la declaración no podrá acceder al *ravvedimento operoso*.

De presentar una declaración fraudulenta, el contribuyente tendrá como *única atenuante* a efecto especial la aplicación del *ravvedimento operoso*.

En caso de que durante el proceso de <i>ravvedimento operoso</i> el contribuyente reciba un acto de liquidación o de verificación no podrá obtener el beneficio de la reducción de sanciones.	De notificarse la resolución determinante de crédito fiscal, el contribuyente no podrá obtener tales reducciones de sanciones.
---	--

L'AUTOTUTELA

FACULTAD DE DEJAR SIN EFECTOS ACTOS EMITIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE AUDITORÍA FISCAL FEDERAL Y SUS UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES Y DESCONCENTRADAS

Fundamento legal: *Artt. 53 y 97 Cost.*

Fundamento legal: Artículo 22, párrafos primero, fracción IV, y antepenúltimo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

La autoridad deja sin efectos sus actuaciones viciados en legalidad o en fondo, sustituyéndolos por un nuevo acto.

La autoridad puede dejar sin efectos los órdenes de visita domiciliaria, los requerimientos de información que se formulen a los contribuyentes, las revisiones electrónicas, así como la revisión de papeles de trabajo que se haga a los contadores públicos inscritos.

Atendiendo al principio de legalidad y buena fe

Procede a petición del contribuyente o de oficio. Se podrá ejercer la autotutela hasta en tanto expire el plazo de caducidad del acto.

De oficio

En caso de que el nuevo acto agrave la situación del contribuyente, se subordinará la verificación al conocimiento de hechos nuevos. La autotutela ha tenido poca aplicación.

L'ACQUIESCENZA	CORRECCIÓN FISCAL DESPUÉS DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITO FISCAL
Fundamento legal: art. 15, d.lgs. 218/1997	Fundamento legal: artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación.
Es la renuncia del contribuyente a oponerse judicialmente a la pretensión del fisco e iniciar un <i>accertamento con adesione</i> obteniendo una reducción de las sanciones a un tercio.	El contribuyente al que se le ha determinado una resolución determinante de crédito fiscal podrá obtener una reducción de multas por infracción a las disposiciones fiscales en un 100% y se le aplicará la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la Ley de Ingresos de la Federación en el plazo que corresponda.
Para poder solicitarlo el contribuyente debe pagar su adeudo fiscal y presentar su solicitud dentro del plazo de 60 días, a partir de la notificación del <i>avviso di accertamento</i>.	Para obtener dichos beneficios el contribuyente deberá cubrir su adeudo fiscal, dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se le haya notificado la resolución determinante de crédito fiscal.
Procede el pago a plazos.	<p>Además, deberá cumplir con los requisitos previstos en el artículo 70-A del Código Fiscal de la Federación, a saber:</p> <ul style="list-style-type: none"> -Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales. -Demostrar que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas, en caso de que las autoridades hubieran ejercido facultades de

- comprobación respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.
- Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los últimos tres ejercicios fiscales.
- No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.
- No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales por delitos previstos en la legislación fiscal o no haber sido condenado por delitos fiscales.
- No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

ACCERTAMENTO CON ADESIONE	ACUERDO CONCLUSIVO
Fundamento legal: art. 1 y ss., d.lgs. 218/1997	Fundamento legal: artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación y artículos 99 al 107 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
Al contribuyente que se le ha notificado un aviso de accertamento puede solicitarlo, dentro del plazo de 90 días (para recurrir-mismo que se suspende-)	Podrá solicitarlo el contribuyente que sea objeto de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación y no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales; hasta antes de que le sea notificada la resolución determinante de crédito fiscal.

Su solicitud, con independencia de su admisión, suspende los plazos previstos en los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación, hasta que se notifique a la autoridad fiscal la conclusión del procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

Puede solicitarlo el contribuyente o la Administración Financiera

Sólo puede solicitarlo el contribuyente.

El procedimiento se lleva ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (organismo público descentralizado, no sectorizado, con autonomía técnica funcional y de gestión, especializado en materia tributaria), quien funge como mediador entre las partes.

El contribuyente podrá exponer sus observaciones y presentar documentos que refuten la pretensión de la Administración Financiera (contradictorio).

El contribuyente podrá manifestar lo que a su derecho convenga y presentar información y documentación que desvirtúe la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad fiscal.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente puede convocar a mesas de trabajo para lograr un consenso entre las partes.

De lograrse un consenso se procede a la suscripción del *acta de adhesión*.

De lograrse el consenso entre las partes se procede a la suscripción del Acuerdo Conclusivo.

El contribuyente tendrá una reducción de sanciones a un tercio.

El contribuyente obtendrá por única ocasión la condonación de multas al 100%, en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como sigue:

Además, obtendrá una reducción de la mitad de las penas previstas para los delitos fiscales y no le aplicaran sanciones accesorias si la deuda tributaria se condona antes de la apertura del procedimiento en primera instancia.

Así mismo, se hará una redefinición de la base imponible de las cotizaciones de seguridad social relacionadas con los imponibles fiscales, libre de intereses y sanciones.

El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero antes de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

El contribuyente que efectúe el pago de las contribuciones omitidas y sus accesorios después de iniciadas las facultades de comprobación, pero después de que se le notifique el Acta Final (Visita Domiciliaria) o el Oficio de Observaciones (Revisión de Gabinete) pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

El accertamento con adesione se perfecciona con el pago de la deuda
 Puede pagarse a plazos
 Al suscribirse, la liquidación pierde eficacia.

El Acuerdo Conclusivo se perfecciona con la suscripción.
 Puede pagarse a plazos.
 El consenso puede ser total o parcial.

De ser parcial, por los rubros que no hubo consenso se continuará con las facultades de comprobación y se emitirá la resolución determinante de crédito fiscal.

El consenso puede ser total o parcial.

 De ser parcial, por los rubros que no hubo consenso se emitirá el *avviso di accertamento*.
 De suscribirse el *accertamento con adesione*, tendrá el carácter de definitivo por lo que no puede ser impugnado por el contribuyente ni modificado por la autoridad fiscal - el accertamento con adesione que verse sobre el

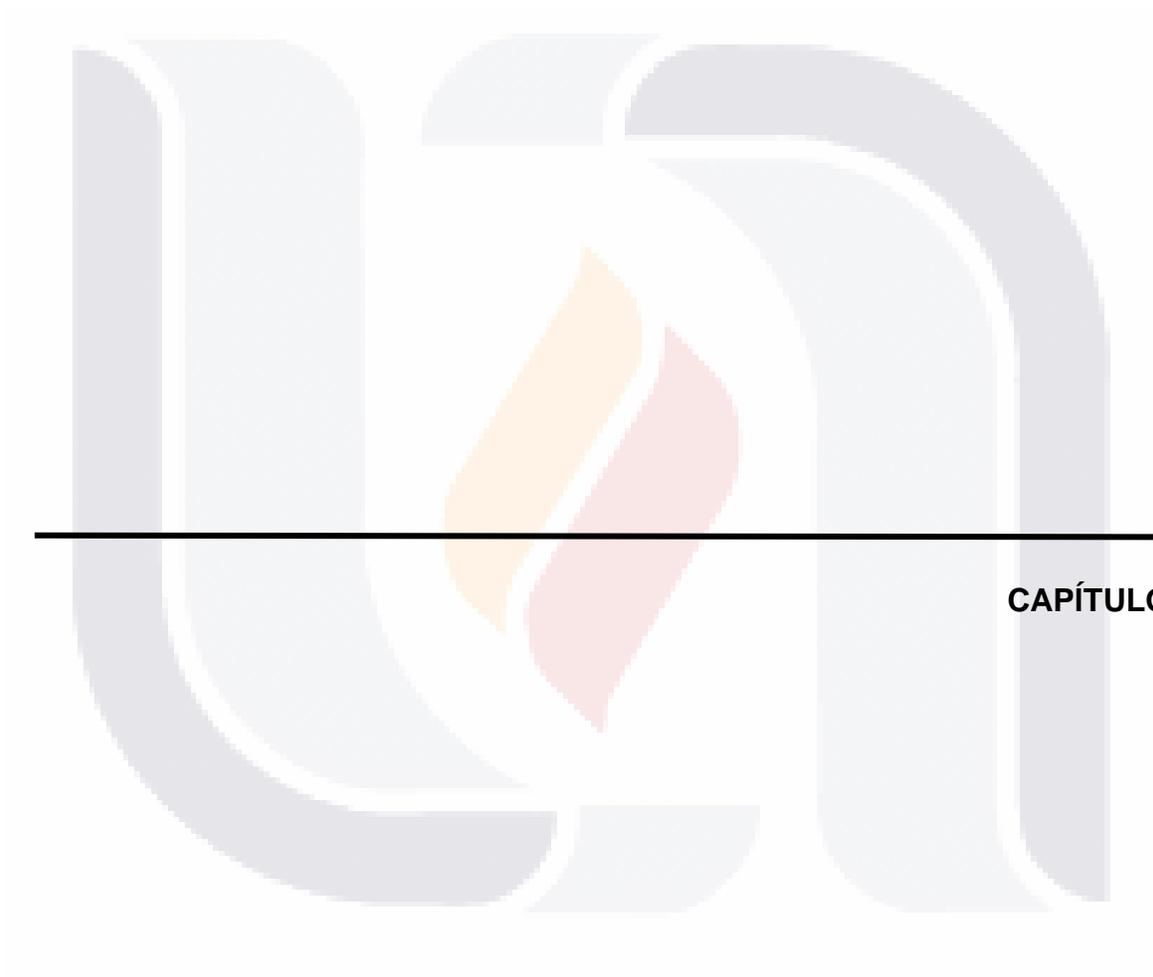
De suscribirse el Acuerdo Conclusivo, tendrá el carácter de definitivo por lo que no podrá ser impugnado por el contribuyente ni modificado por la autoridad fiscal (salvo que se compruebe la existencia de hechos falsos por parte del contribuyente la autoridad podrá interponer el juicio de lesividad).

impuesto sobre la renta o al IVA podrá complementarse en ciertos casos estrictamente previstos como cuando la Administración tenga conocimiento de nuevos elementos de los que se advierta una mayor renta superior al cincuenta por ciento de la renta definida, entre otros-.

Elaboración propia

Il reclamo e mediazione y la conciliazione giudiziale no encuentran similitudes con los procedimientos o actuaciones en materia fiscal en México.

En virtud de lo anterior, si bien es cierto que la consulta fiscal, la autocorrección fiscal previa y posterior a la notificación de la resolución determinante de crédito fiscal, la facultad de dejar sin efectos actos emitidos por la administración general de auditoría fiscal federal y sus unidades administrativas centrales y desconcentradas, son actuaciones que la ley prevé para justamente evitar recurrir a la vía contenciosa, también lo es que el único Mecanismo Alternativo de Solución de Controversias reconocido en materia fiscal en México es el Acuerdo Conclusivo.



CAPÍTULO IV

**Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los Acuerdos
Conclusivos como Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias
en materia fiscal.**

Como ha quedado precisado, la reforma realizada al artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el año 2008, fue de gran trascendencia para la legislación mexicana, toda vez que se elevaron a rango constitucional los Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, lo cual, sirvió de cimiento, para que el arduo trabajo realizado por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, para presentar al C. Enrique Peña Nieto, entonces titular del Poder Ejecutivo Federal, la propuesta oficial para adicionar al Código Fiscal de la Federación la figura jurídica de los Acuerdos Conclusivos como primer MASC en materia fiscal fuera posible; quien lo envió al Congreso de la Unión como iniciativa de ley para agregar un nuevo Capítulo al Código Fiscal de la Federación, permitiendo así que en el año 2014, naciera a la vida jurídica el Acuerdo Conclusivo, el cual permite un acercamiento no judicial, sin precedentes, entre el contribuyente auditado y la autoridad revisora para lograr un consenso anticipado respecto de la calificación de hechos u omisiones efectuada por esa autoridad fiscal con motivo de las facultades de comprobación consignadas en la Última Acta Parcial, en el Acta Final (visita domiciliaria), en el Oficio de Observaciones (revisión de gabinete) o en la Resolución Provisional (revisión electrónica).

Algunos de los principales beneficios para el contribuyente que solicite un Acuerdo Conclusivo son la posibilidad de aportar probanzas que le permitan aclarar los hechos u omisiones con los que no está conforme, tener acercamiento con la autoridad a través de las mesas de trabajo para lograr un consenso, regularizar su situación fiscal obteniendo (de suscribirse el Acuerdo Conclusivo) el beneficio de condonación de multas al 100%, por única ocasión, en la segunda y posteriores aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, de conformidad con lo previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación,

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

aunado al hecho de que evitará tener que recurrir a los medios de defensa que son tardados y costosos, además de que, en ocasiones, el fallo no les resulta favorable.

Para las autoridades revisoras resulta de gran importancia el hecho de suscribir un Acuerdo Conclusivo puesto que están en posibilidad de finalizar anticipadamente las facultades de comprobación, logrando, en la mayoría de ocasiones la recaudación de las contribuciones omitidas, evitando así la interposición de medios de defensa que dilaten o imposibiliten dicha recaudación.

De lo anterior, se desprende que la Suscripción de un Acuerdo Conclusivo conlleva a la obtención de beneficios para ambas partes en lo individual y en su conjunto, toda vez que respecto a los rubros o partidas sobre las que se logre un consenso no existirá una modificación posterior por parte de la autoridad revisora, brindando certeza jurídica al contribuyente, además de que al ser un consenso logrado con la voluntad de las partes no procede medio de defensa alguno, salvo en los casos en que la autoridad fiscal compruebe que existieron hechos falsos para lo cual procederá el Juicio de Lesividad.

Con lo hasta aquí precisado, se advierte que son muchas las ventajas que obtienen quienes se adhieren a un Acuerdo Conclusivo, sin embargo, dicho procedimiento, a pesar de sus bondades, presenta lagunas de ley que vulneran su efectividad y ponen en duda su objetividad, dejando en incertidumbre jurídica a las partes que en él intervienen.

La primera laguna de ley se encuentra en el artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, en el cual, si bien es cierto, se reconoce el derecho de los contribuyentes auditados a presentar su solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo respecto de las desavenencias que existan entre ellos y la autoridad revisora dentro de las facultades de comprobación que esta última le esté ejerciendo, también lo es que el referido artículo no prevé una limitante en el número

de solicitudes que pueden presentar los contribuyentes dentro de un mismo acto de fiscalización.

Lo anterior, resulta trascendente toda vez que existen contribuyentes que recurren al Acuerdo Conclusivo de mala fe, esto es, con el único objetivo de dilatar el procedimiento de la autoridad fiscal, al no atender los requerimientos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, provocar un Acuerdo de Cierre e incluso desistirse del procedimiento para, posteriormente, presentar una segunda solicitud sin que de ésta se advierta que su intención sea lograr un consenso sino paralizar las facultades de comprobación de la autoridad revisora, lo cual ya ha sido identificado por la Subprocuraduría General de la propia Procuraduría en el Criterio Sustantivo con número 5/2017/CTN/CS-SG (PRODECON, 2017) el cual a la letra refiere:

“ACUERDO CONCLUSIVO. SE PRESUME QUE NO HAY BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE CUANDO EN LUGAR DE DESAHOGAR EL REQUERIMIENTO PREVIO A SU ADMISIÓN, PREFIERE DESISTIRSE Y PRESENTAR OTRA SOLICITUD, CON LAS MISMAS DEFICIENCIAS QUE ORIGINARON EL REQUERIMIENTO FORMULADO. El procedimiento de Acuerdo Conclusivo es un medio de justicia alternativa que presupone la buena fe de las partes para buscar una solución al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo del pagador de impuestos auditado. Para tal efecto, la Procuraduría cuidará en todo momento que la solicitud del Acuerdo Conclusivo cuente con los elementos mínimos para definir la materia sobre la cual versará el procedimiento, lo que no ocurre, por ejemplo, cuando el contribuyente se limita a señalar en su solicitud que durante el transcurso de la auditoría ya exhibió la documentación con la cual aclara su situación fiscal y que la misma no ha sido valorada correctamente por la Revisora. De ahí que cuando esta Procuraduría no advierta los hechos u omisiones respecto de los que el contribuyente solicita el Conclusivo, así como la ausencia de los argumentos de fondo y razones jurídicas que sustentan los términos precisos en que propone

su suscripción, requiera al solicitante para que subsane tales deficiencias, apercibiéndolo de que en caso de no hacerlo, se procederá al cierre del procedimiento y al correspondiente levantamiento de la suspensión de plazos prevista en el artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación. Ahora bien, Prodecon en su papel de Intermediario Público de este procedimiento, ha detectado la mala práctica de algunos solicitantes, consistente en dejar de atender el citado requerimiento, e incluso desistirse de su solicitud original, para presentar en subsecuentes días, una segunda solicitud con las mismas deficiencias u omisiones que originaron el requerimiento no desahogado, denotando con ello que su intención de acudir al medio alternativo no es la de buscar una solución al conflicto surgido en la auditoría, sino la de paralizar el ejercicio fiscalizador de la Autoridad. Por lo tanto, cuando este Organismo Autónomo advierta la mala práctica en comento, deberá desechar por improcedente la segunda solicitud de Acuerdo Conclusivo, por no existir las condiciones necesarias para alcanzar un acuerdo basado en el principio de buena fe.”

De la lectura realizada al citado Criterio Sustantivo se advierte lo siguiente:

1. La confirmación de la laguna de ley al existir asuntos en los que los contribuyentes de mala fe, hacen uso indebido del Acuerdo Conclusivo con el objeto de dilatar las facultades de comprobación de la Autoridad revisora.
2. La facultad de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente para desechar por improcedente la segunda solicitud (y posteriores) en caso de que se advierta la mala fe del contribuyente.

Sin embargo, no hay que perder de vista que, aunque la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente emita el Acuerdo de improcedencia de la segunda solicitud o posteriores, al identificar las malas prácticas por parte del contribuyente, esto no subsana el impacto negativo que conlleva la presentación de tales solicitudes para la autoridad revisora que está acudiendo de buena fe.

Lo anterior es así, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación, la sola interposición del Acuerdo Conclusivo, con independencia de su admisión, suspende los plazos a que se refieren los artículos 46-A, primer párrafo; 50, primer párrafo; 53-B y 67, antepenúltimo párrafo, todos del ordenamiento legal invocado.

Ahora bien, la segunda laguna de ley deriva del contenido del artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación (CFF, 2019), el cual señala que en la segunda y subsecuentes suscripciones de Acuerdos Conclusivos le será aplicada a los contribuyentes la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos establecidos en el diverso 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC, 2005), preceptos legales que para pronta referencia a continuación se citan.

Código Fiscal de la Federación

“Artículo 69-G. El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas; en la segunda y posteriores suscripciones aplicará la condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del acuerdo conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda. La condonación prevista en este artículo no dará derecho a devolución o compensación alguna.”

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

“Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a

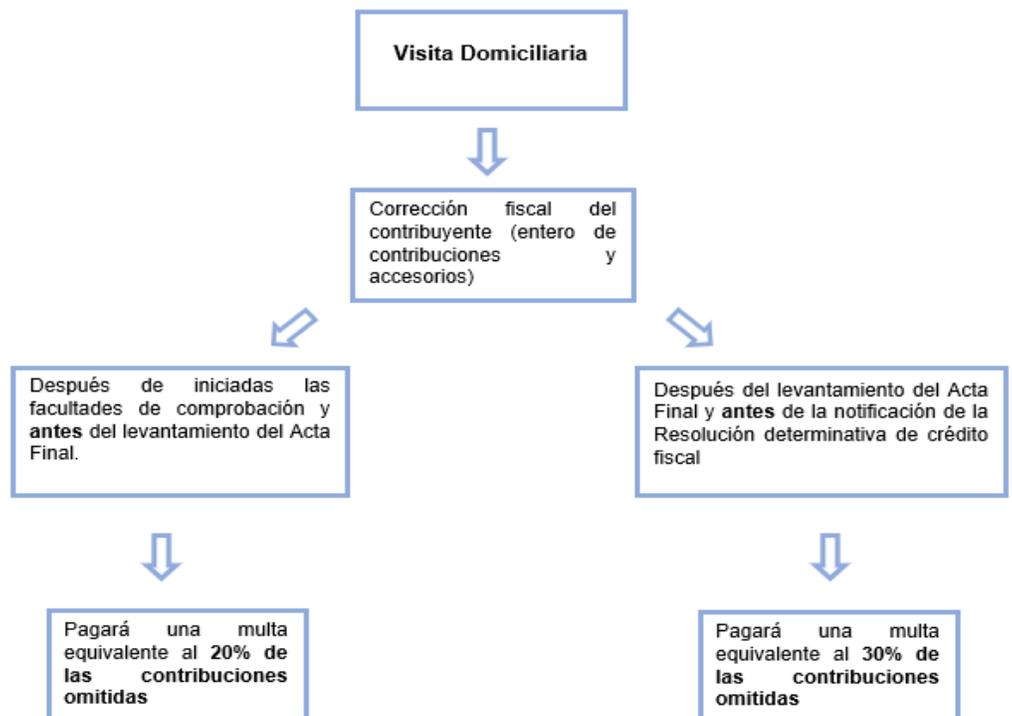
que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.”

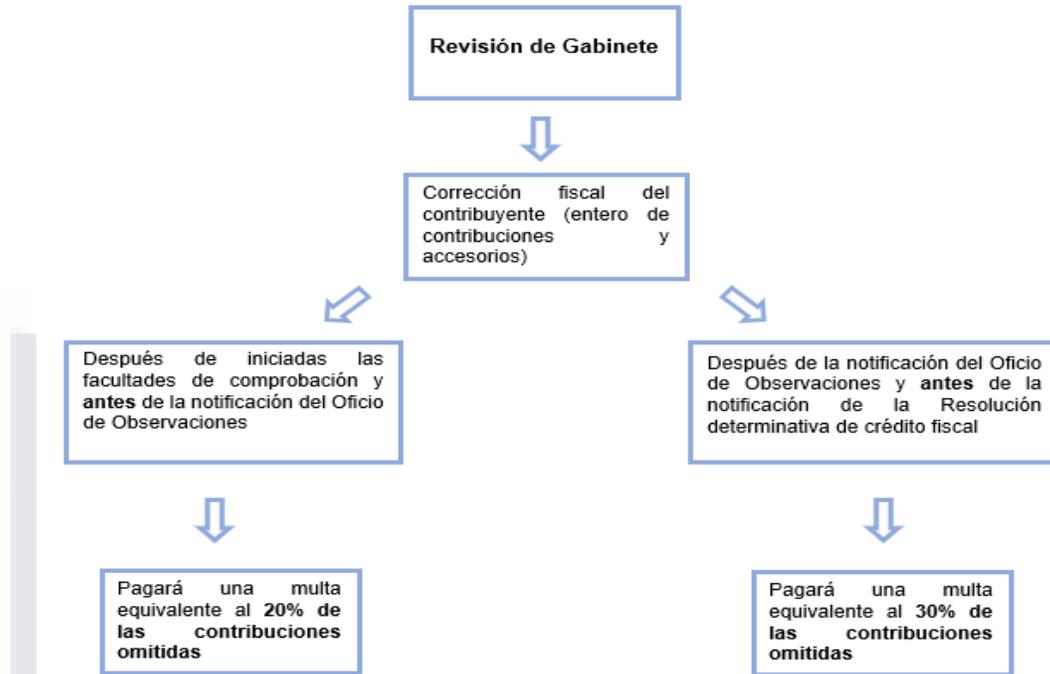
Ahora bien, los términos y supuestos que contempla el referido artículo 17, respecto a las sanciones se aprecian en las siguientes figuras:

Figura 5. Aplicación del artículo 17 de la LFDC en visitas domiciliarias.



Fuente: (LFDC, 2018)
Elaboración propia.

Figura 6. Aplicación del artículo 17 de la LFDC en revisiones de gabinete.



Fuente: (LFDC, 2018)
Elaboración propia.

De lo anterior podemos advertir que el artículo 17, únicamente contempla dos de los tres procedimientos de la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, sin considerar algún beneficio para el procedimiento de revisión electrónica, siendo importante precisar que por tratarse de la determinación de una sanción el referido artículo es de aplicación estricta de conformidad con lo establecido en el diverso 5, del Código Fiscal de la Federación, por lo que su contenido no puede aplicarse por analogía a la revisión electrónica, máxime que su procedimiento es totalmente distinto a la visita domiciliaria y a la revisión de gabinete.

Por lo que en el caso de que un contribuyente que esté siendo objeto de una revisión electrónica y que corrija su situación fiscal para suscribir por *segunda ocasión* un Acuerdo Conclusivo no podrá obtener beneficio alguno por lo que respecta a las multas, lo cual le coarta la posibilidad de obtener los mismos beneficios que aquellos

que suscriben por segunda ocasión un Acuerdo Conclusivo pero que han sido auditados bajo el procedimiento de visita domiciliaria o revisión de gabinete.

Al respecto, es importante tener presente que la revisión electrónica es de reciente creación al adicionarse mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (DOF, 2013), publicado en el Diario Oficial de la Federación el 09 de diciembre de 2013, entrando en vigor a partir del 01 de enero de 2014, sin embargo, dicha figura comenzó a operar hasta noviembre del año 2016, debido a los ajustes técnicos que debieron implementarse en los sistemas electrónicos, por lo que se estima necesario señalar su procedimiento mismo que se establece en el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, cuyo contenido se cita como si a la letra se insertase:

“Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.

II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.

En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir

su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:

- a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.
- b) Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

IV. La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:

a) Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;

b) Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o

c) Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V, VI y VII y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.”

Ahora bien, en la fracción II, del numeral transcrito se establece que el contribuyente contará con un plazo de quince días, siguientes a la notificación de la resolución provisional, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga proporcionando la información y documentación que estime necesaria para

desvirtuar los hechos u omisiones conocidos por la autoridad revisora o acredite el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en dicha resolución.

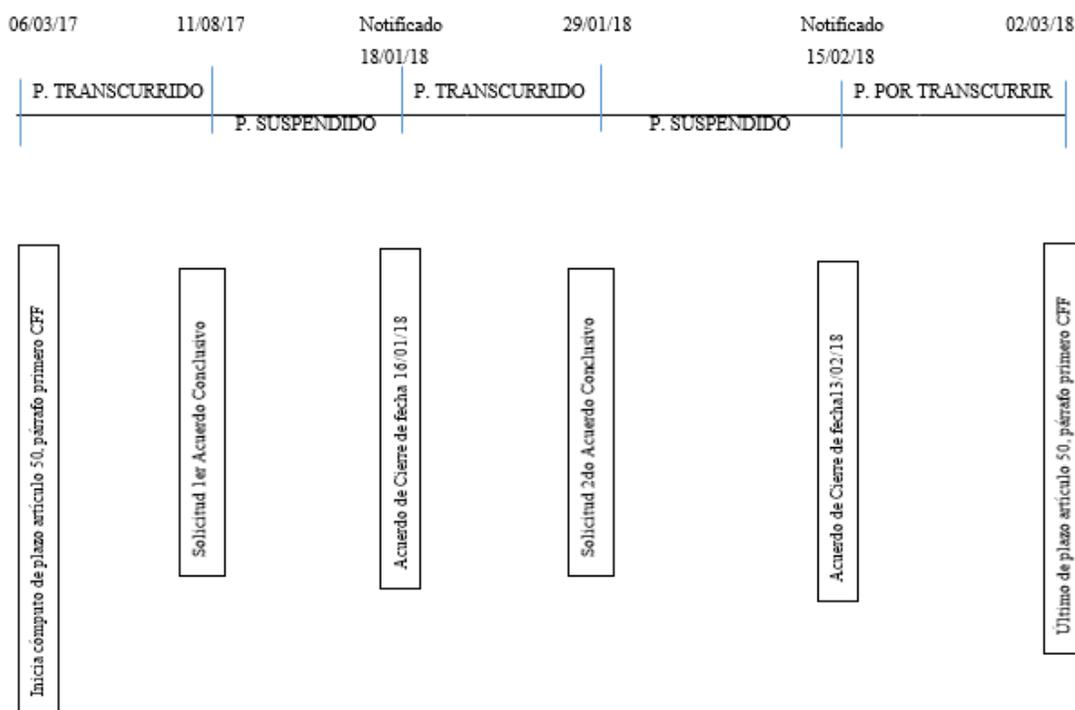
Precisando además que, en caso de que el contribuyente acepte los hechos u omisiones contenidos en la resolución provisional podrá optar por corregir su situación fiscal *dentro del plazo de quince días señalado en el párrafo que precede, mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, incluyendo sus accesorios, en cuyo caso gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.*

Resultados

PRIMERA LAGUNA DE LEY

El caso hipotético que se presenta a continuación, permite tener mayor claridad de lo abordado en los párrafos que preceden.

Figura 7. Caso hipotético 1.



Fuente: Elaboración propia.

Del 06 de marzo de 2017, día en que comenzó a computarse el plazo previsto en el artículo 50, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, al 10 de agosto de 2017, día anterior a aquél en que el contribuyente presentó su primera solicitud de Acuerdo Conclusivo, *el plazo transcurrido es de: 05 meses, 05 días.*

Del 11 de agosto de 2017, día en que el contribuyente presentó su primera solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo, al 18 de enero de 2018, día en que se notificó a la Autoridad Revisora el Acuerdo de Cierre de fecha 16 de enero de 2018, *el plazo suspendido es de: 05 meses, 08 días.*

Del 19 de enero de 2018, día en que se reanudó el plazo previsto en el artículo 50, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, al 28 de enero de 2018, día anterior a aquél en que el contribuyente presentó su segunda solicitud de Acuerdo Conclusivo, *el plazo transcurrido es de: 10 días.*

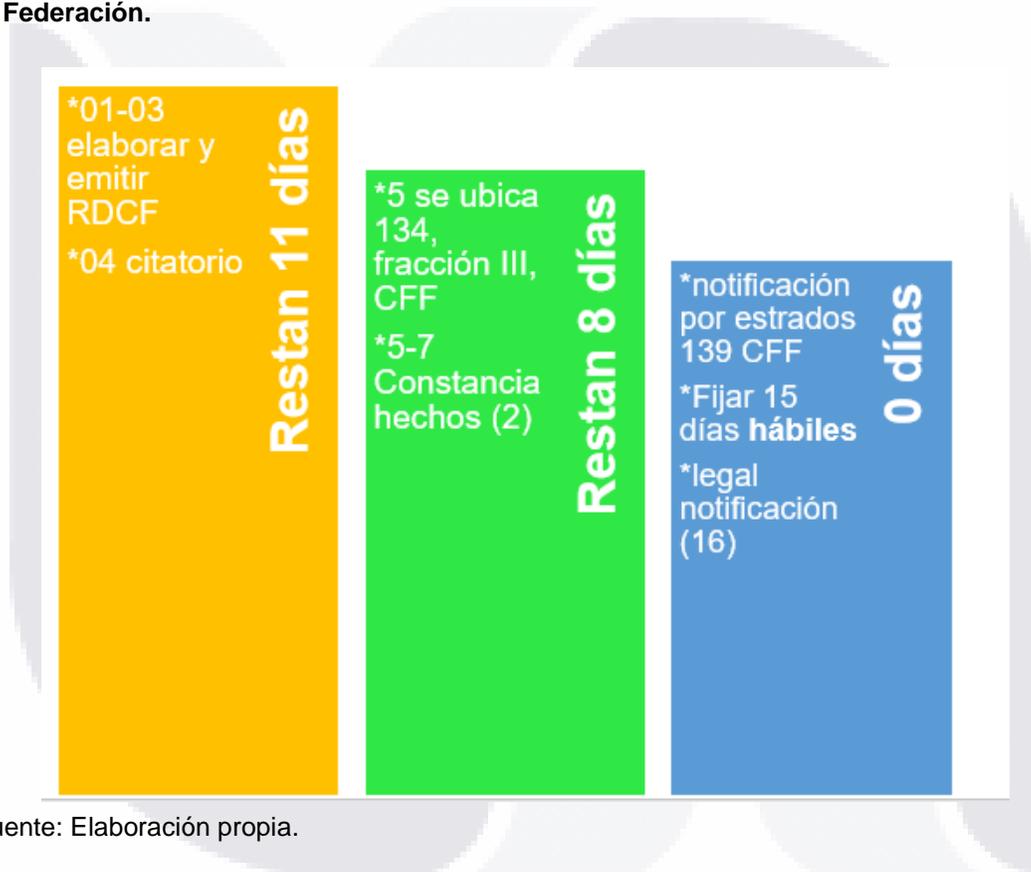
Del 29 de enero de 2018, día en que el contribuyente presentó su segunda solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo, al 15 de febrero de 2018, día en que se notificó a la Autoridad Revisora el Acuerdo de Cierre de fecha 13 de febrero de 2018, *el plazo suspendido es de: 18 días.*

En virtud de lo anterior *el plazo pendiente por transcurrir* del artículo 50, párrafo primero, del Código en cita es de *15 días*, el cual se computa del 16 de febrero de 2018 al 02 de marzo de 2018.

En el caso hipotético, se advierte que la Autoridad Fiscal únicamente tiene un plazo de 15 días naturales para emitir y notificar su resolución determinante de crédito fiscal, el cual es muy reducido considerando que debe ajustar su proyecto en relación con el segundo Acuerdo Conclusivo y, una vez emitido, acudir al domicilio fiscal del contribuyente para notificarlo, con la posibilidad de que tenga que dejar citatorio o, en el peor de los escenarios, encontrarse con que el contribuyente se

ubica en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 134, párrafo primero, fracción III, para realizar la notificación por estrados, por lo que el plazo que tiene pendiente por transcurrir resulta insuficiente para llevar a cabo tal notificación por estrados de conformidad con lo previsto en el artículo 139, ambos preceptos del Código Fiscal de la Federación, lo cual se representa en la siguiente figura.

Figura 8. Cómputo de reanudación del plazo establecido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.



Teniéndose como consecuencia lo siguiente:

1. Se coartan las facultades de la autoridad al impedir que concluya sus facultades de comprobación en los plazos de ley.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
2. Se presume que la calificación de hechos u omisiones realizada por la autoridad revisora con motivo de las facultades de comprobación que ejerció al contribuyente estaban debidamente fundadas y motivadas.
 3. En caso de que la autoridad concluya sus facultades de comprobación y/o emita y notifique la resolución determinante de crédito fiscal, será suficiente para que el contribuyente tenga los elementos para obtener favorable una resolución en la vía judicial, al haber realizado tales actuaciones fuera de los plazos previstos para tales efectos.
 4. Se impide hacer exigible el cobro del crédito fiscal.
 5. Se transgrede, en perjuicio del Estado, lo establecido en el artículo 31, párrafo primero, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al impedir que se exija el cumplimiento de sus obligaciones para contribuir al gasto público.

De lo anteriormente expuesto, se advierte claramente una afectación directa en la esfera jurídica de la autoridad revisora al no existir una limitante en el número de solicitudes para la adopción de un Acuerdo Conclusivo que pueden presentar los contribuyentes dentro de un acto de fiscalización, dejando en incertidumbre jurídica a dicha autoridad.

SEGUNDA LAGUNA DE LEY

En virtud de lo abordado en los párrafos que anteceden respecto a la segunda laguna de ley, pueden darse dos escenarios para los contribuyentes que estén siendo auditados a través de la revisión electrónica y que corrijan su situación fiscal adhiriéndose al Acuerdo Conclusivo *con el único propósito de obtener el beneficio de la condonación de multas previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la*

Federación, los cuales se ejemplificarán en los siguientes casos hipotéticos (elaboración propia).

Caso hipotético 1.

El día 16 de enero de 2020, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Aguascalientes “1”, con sede en Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria notificó, vía buzón tributario, al contribuyente Fernando Pérez Iturbe la Resolución Provisional y el oficio de preliquidación, ambos del 13 del mismo mes y año, a través de los cuales se le comunicó que con base en la información y documentación que obra en poder de dicha autoridad, se conoció que no presentó la declaración anual del ejercicio fiscal de 2018, respecto del Impuesto Sobre la Renta, además, que de la revisión a las Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), se conoció que obtuvo ingresos de la C. Renata Mendoza Ríos, en cantidad de \$300,000.00 (TRESCIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), así como del C. Jorge Camacho Zaragoza, por la cantidad de \$150,000.00 (CIENTO CINCUENTA MIL PESOS 00/100 M.N.), otorgándole un plazo de quince días para que manifestara lo que a su derecho conviniera, desvirtuara las irregularidades o corrigiera su situación fiscal.

En virtud de lo anterior, en fecha 24 de enero de 2020, el contribuyente Fernando Pérez Iturbe, ingresó en la Oficialía de partes de la Delegación Aguascalientes, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo en donde manifestó que aceptaba las irregularidades consignadas por la autoridad fiscal, solicitando le fuese aplicado el beneficio previsto en el artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez acreditada la corrección fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente elaboró el Proyecto de Acuerdo Conclusivo, percatándose de que no podía aplicarse al contribuyente el contenido del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente al no contemplarse en dicho precepto el procedimiento

de revisión electrónica, sin embargo, previo acuerdo entre las partes, se aplicó al contribuyente el beneficio de pagar una multa equivalente al veinte por ciento de las contribuciones omitidas de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, toda vez que éste se corrigió dentro de los quince días previstos en dicha fracción, logrando así suscribir el Acuerdo Conclusivo en fecha 04 de marzo de 2020.

Caso hipotético 2.

El día 13 de enero de 2020, la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Aguascalientes “1”, con sede en Aguascalientes, del Servicio de Administración Tributaria notificó, vía buzón tributario, a la contribuyente Irma Solano Enríquez la Resolución Provisional y el oficio de preliquidación, ambos del 09 del mismo mes y año, a través de los cuales se le comunicó que con base en la información y documentación que obra en poder de dicha autoridad, se conoció que presentó la declaración anual del ejercicio fiscal de 2017, respecto del Impuesto Sobre la Renta en ceros, sin embargo de la consulta a las Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros (DIOT), se conoció que obtuvo ingresos de la C. Angélica Enríquez Sánchez, en cantidad de \$500,000.00 (QUINIENTOS MIL PESOS 00/100 M.N.), otorgándole un plazo de quince días para que manifestara lo que a su derecho conviniera, desvirtuara las irregularidades o corrigiera su situación fiscal.

En virtud de lo anterior, en fecha 07 de febrero de 2020, la contribuyente Irma Solano Enríquez, ingresó en la Oficialía de partes de la Delegación Aguascalientes, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, una solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo en donde manifestó que aceptaba las irregularidades consignadas por la autoridad fiscal, solicitando le fuese aplicado el beneficio previsto en el artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación.

Una vez acreditada la corrección fiscal, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente elaboró el Proyecto de Acuerdo Conclusivo, percatándose de que no podía aplicarse a la contribuyente el contenido del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente al no contemplarse en dicho precepto el procedimiento de revisión electrónica, asimismo, no resultó posible otorgarle el beneficio de pagar una multa equivalente al veinte por ciento de las contribuciones omitidas de conformidad con lo establecido en el párrafo segundo, de la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, toda vez que ésta se corrigió una vez agotado el plazo de quince días previsto en dicha fracción, por lo que no fue posible aplicar beneficio alguno por cuanto hace a las sanciones a que se hizo acreedora, quien manifestó su inconformidad desistiéndose del procedimiento de Acuerdo Conclusivo.

En el cuadro que a continuación se aprecia, se hace una comparativa de los supuestos que se dieron en ambos casos hipotéticos

Cuadro 6. Comparativa de supuestos en casos hipotéticos.

SUPUESTOS	CASO HIPOTÉTICO 1	CASO HIPOTÉTICO 2
Hubo corrección fiscal	Sí	Sí
Se aplicó el beneficio previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación	No	No
Se aplicó el beneficio previsto en la fracción II, del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación	Sí	No
Resultaron beneficiadas ambas partes	Sí	No

Elaboración propia.

Claramente se observa que el contenido del artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, no resulta equitativo en cuanto a los beneficios que prevé al excluir a aquellos contribuyentes, auditados bajo el procedimiento de revisión electrónica,

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

que pretendan suscribir un segundo o subsecuente Acuerdo Conclusivo, del beneficio de la reducción de multas que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Por lo que, resulta en obiedad que el beneficio de la reducción de multas previsto en el referido artículo 69-G, el cual es el principal atractivo para que los contribuyentes auditados que se ubiquen en los casos hipotéticos 1 y 2 soliciten la adopción de un Acuerdo Conclusivo *es inexistente*.

Ahora bien, respecto a las lagunas de ley expuestas es menester precisar que con el objeto de comprobar que ya han surgido casos de esta naturaleza, el día 23 de septiembre de 2019, se realizaron a través de la Plataforma Nacional de Transparencia, del Instituto Nacional de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos Personales (INAI), dos solicitudes de información dirigidas a la Delegación Estado de México, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, así como a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1”, con sede en México, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, del Servicio de Administración Tributaria, las cuales quedaron registradas bajo los números de folio 0063200022319 y 0610100214719, respectivamente.

La solicitud de información para ambas dependencias fue la siguiente:

“Por medio del presente y con fundamento en el artículo 8, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, solicito a la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria, así como de la Delegación en el Estado de México de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente o, en su caso, de sus áreas centrales, tengan a bien proporcionarme los expedientes (omitir datos personales) en los que un contribuyente perteneciente a la circunscripción territorial de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria, hubiese

solicitado más de un Acuerdo Conclusivo respecto a un mismo acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), con independencia de que se hubiese admitido o no a trámite. Asimismo, solicito la remisión del expediente (omitir datos personales) en el que un contribuyente perteneciente a la circunscripción territorial de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria, hubiese solicitado por segunda ocasión un Acuerdo Conclusivo con motivo de una revisión electrónica que se le practica, considerando que en su primera solicitud obtuvo el beneficio de la condonación de multas al 100% previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, en el que manifiesta su conformidad con las observaciones y desea suscribir el Acuerdo Conclusivo con el beneficio que contempla el artículo referenciado, debiendo contener la contestación de la autoridad revisora, así como, en su caso, la suscripción del mismo en la que se aprecie cómo se realizó el cálculo de la parte proporcional de la condonación de multas de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Para mayor claridad de lo solicitado en el párrafo anterior, a continuación, se ejemplifica de manera hipotética. Contribuyente: Patito feliz, S.A. de C.V. Inicio de facultades de comprobación: 13 de enero de 2016. Tipo de revisión: visita domiciliaria. Ejercicio: 2014. Solicitud de Acuerdo Conclusivo: 18 de octubre de 2016 (PRIMERA solicitud). Fecha de Admisión: 21 de octubre de 2016. Fecha de Suscripción de Acuerdo Conclusivo: 16 de febrero de 2017, con condonación de multas al 100. Contribuyente: Patito feliz, S.A. de C.V. Inicio de facultades de comprobación: 20 de febrero de 2018. Tipo de revisión: revisión electrónica. Ejercicio: 2016. Solicitud de Acuerdo Conclusivo: 16 de marzo de 2018 (SEGUNDA solicitud). Fecha de Admisión: 21 de marzo de 2018. Fecha de Suscripción de Acuerdo Conclusivo: 23 de agosto de 2018, con condonación de multas de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en relación con el diverso 69-G del Código Fiscal de la Federación.”

En atención a dicha solicitud, a través del oficio número PRODECON/SG/DGAJ/DCN/352/2019 de fecha 18 de octubre de 2019, el Lic.

Gerardo Martínez Acuña, Subdirector de Transparencia, de la Unidad de Transparencia, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, informó que la referida solicitud fue turnada a la Dirección General de Acuerdos Conclusivos, así como a la Delegación en el Estado de México, de esa Procuraduría, las cuales mediante los diversos números PRODECON/SG/DGAC/3262/2019 y PRODECON-MEX-NTF-2940-2019, ambos de fecha 01 de octubre del mismo año, respectivamente, emitieron sus respuestas.

Asimismo, precisó que, en las respuestas otorgadas por las Unidades Administrativas, se clasificó como confidencial diversa información, misma que fue confirmada por unanimidad por el Comité de Transparencia de esa entidad, en su Vigésima Primera Sesión Extraordinaria, de fecha 18 de octubre de 2019.

Ahora bien, mediante el oficio número PRODECON/SG/DGAC/3262/2019 de fecha 01 de octubre de 2019, el LCP. Miguel Ángel Izquierdo Flores, Director General de Acuerdos Conclusivos “C”, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, manifestó lo siguiente:

“ (...)

Me refiero a su oficio No. PRODECON/SG/0441/2019 de 24 de septiembre de 2019, remitido a esta Dirección General, con la finalidad de dar contestación a la solicitud número 0063200022319, mediante el cual se me solicita que informe lo siguiente:

(...)

ATENCIÓN A LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN

Sobre el particular, me permito informar al solicitante que derivado de una búsqueda exhaustiva y minuciosa realizada a los registros y controles institucionales con los que cuenta esta Dirección General de Acuerdos Conclusivos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se localizaron: i) 4 supuestos (nueve expedientes del índice de la Delegación Estado de México que encuadran en la primera hipótesis) y ii) por lo que toca a la segunda

hipótesis de un análisis minucioso y exhaustivo no se localizó ningún expediente que cumpla con los parámetros y requisitos señalados por el solicitante.

No obstante, no es factible proporcionar la versión pública de los *expedientes* de Acuerdo Conclusivo que solicita el peticionario, dado que como se mencionó con antelación, la información y/o documentación que obra en los expedientes integrados con motivo de la solicitud de un Acuerdo Conclusivo y propiamente la información que se describe en éstos, es proporcionada por el contribuyente -persona física o moral- que acude a esta Procuraduría solicitando su adopción y por la autoridad fiscal, cuando manifiesta si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo, los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, expresa los términos en que procedería la adopción de dicho Acuerdo.

Así, en el caso concreto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 69-D del Código Tributario y 99, párrafo segundo, 100 y 102, fracción IV, de los Lineamientos, la(s) persona(s) moral(es) solicitantes de la adopción del Acuerdo Conclusivo, proporcionaron a este sujeto obligado, *diversa información y documentación confidencial*, que contiene a detalle hechos y actos de naturaleza económica, contable, fiscal y administrativa, propios de su negociación (...) que a su vez dieron origen a los hechos u omisiones materia del medio conciliatorio.

Esto es, *la contribuyente proporcionó a esta Procuraduría, toda aquella documentación e información de la cual es generadora y propietaria, que le permitiera acreditar los hechos u omisiones consignados por la autoridad fiscal y que fueron materia y estudio del Acuerdo Conclusivo solicitado, por lo que, sin lugar a duda, da cuenta no solo de su patrimonio, sino de su situación fiscal ante la autoridad revisora.*

De ahí, que incuestionablemente expediente (sic) del Acuerdo Conclusivo solicitado por el peticionario en versión pública, reviste el carácter de *información confidencial*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113,

fracción III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con lo dispuesto en el numeral Cuadragésimo, fracción II, de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas, que en la parte que interesa expresan lo siguiente:

“Artículo 113. Se considera información confidencial:

(...)

III. Aquella que presenten los particulares a los sujetos obligados, siempre que tengan el derecho a ello, de conformidad con lo dispuesto por las leyes o los tratados internacionales.

(...)”

“Cuadragésimo. En relación con el último párrafo del artículo 116 de la Ley General, para clasificar la información por confidencialidad, no será suficiente que los particulares la hayan entregado con ese carácter ya que los sujetos obligados deberán determinar si aquéllos son titulares de la información y si tienen el derecho de que se considere clasificada, debiendo fundar y motivar la confidencialidad. La información que podrá actualizar este supuesto, entre otra, es la siguiente:

(...)

II. La que comprenda hechos y actos de carácter económico, contable, jurídico o administrativo relativos a una persona, que pudiera ser útil para un competidor, por ejemplo, la relativa a detalles sobre el manejo del negocio del titular, sobre su proceso de toma de decisiones o información que pudiera afectar sus negociaciones, acuerdos de los órganos de administración, políticas de dividendos y sus modificaciones o actas de asamblea.”

(...)

Finalmente, la búsqueda de la información precisada en el párrafo anterior, fue llevada a cabo considerando los expedientes tramitados en el año inmediato anterior a la fecha de la solicitud de la información, esto es del 23 de septiembre

de 2019, conforme a lo señalado en el acuerdo *ACT-PUB/11/09/2019.06*, mismo que precisa lo siguiente:

“ ...

Periodo de búsqueda de la información. En el supuesto de que el particular no haya señalado el periodo respecto del cual requiere la información, o bien, de la solicitud presentada no se adviertan elementos que permitan identificarlo, deberá considerarse, para efectos de la búsqueda de la información que el requerimiento se refiere al año inmediato anterior, contado a partir de la fecha en que se presentó la solicitud.

...”

(...)”

Por su parte, mediante el oficio número PRODECON-MEX-NTF-2940-2019 de fecha 01 de octubre de 2019, el LCP. Pierre Burkolter Carbajal, Delegado en el Estado de México, de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, manifestó lo siguiente:

“ (...)

Me refiero a su oficio No. PRODECON/SG/0442/2019 de 24 de septiembre de 2019, remitido a esta Delegación, con la finalidad de dar contestación a la solicitud número 0063200022319, mediante el cual se me solicita que informe lo siguiente:

(...)

ATENCIÓN A LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN

Sobre el particular, me permito informar al solicitante que derivado de una búsqueda exhaustiva y minuciosa realizada a los registros y controles institucionales con los que cuenta esta Delegación se localizaron: i)4 supuestos (nueve expedientes del índice de la Delegación Estado de México que encuadran en la primera hipótesis) y por lo que toca a la segunda hipótesis de

un análisis minucioso y exhaustivo no se localizó ningún expediente que cumpla con los parámetros y requisitos señalados por el solicitante.

No obstante, no es factible proporcionar la versión pública de los *expedientes* de Acuerdo Conclusivo que solicita el peticionario, dado que cómo se mencionó con antelación, la información y/o documentación que obra en los expedientes integrados con motivo de la solicitud de un Acuerdo Conclusivo y propiamente la información que se describe en éstos, es proporcionada por el contribuyente -persona física o moral- que acude a esta Procuraduría solicitando su adopción y por la autoridad fiscal, cuando manifiesta si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo, los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, expresa los términos en que procedería la adopción de dicho Acuerdo.

Así, en el caso concreto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 69-D del Código Tributario y 99, párrafo segundo, 100 y 102, fracción IV, de los Lineamientos, la(s) persona(s) moral(es) solicitantes de la adopción del Acuerdo Conclusivo, proporcionaron a este sujeto obligado, *diversa información y documentación confidencial*, que contiene a detalle hechos y actos de naturaleza económica, contable, fiscal y administrativa, propios de su negociación (...) que a su vez dieron origen a los hechos u omisiones materia del medio conciliatorio.

Esto es, *la contribuyente proporcionó a esta Procuraduría, toda aquella documentación e información de la cual es generadora y propietaria, que le permitiera acreditar los hechos u omisiones consignados por la autoridad fiscal y que fueron materia y estudio del Acuerdo Conclusivo solicitado, por lo que, sin lugar a duda, da cuenta no solo de su patrimonio, sino de su situación fiscal ante la autoridad revisora.*

De ahí, que incuestionablemente expediente (sic) del Acuerdo Conclusivo solicitado por el peticionario en versión pública, reviste el carácter de *información confidencial*, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113,

fracción III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con lo dispuesto en el numeral Cuadragésimo, fracción II, de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas, que en la parte que interesa expresan lo siguiente:

“Artículo 113. Se considera información confidencial:

(...)

III. Aquella que presenten los particulares a los sujetos obligados, siempre que tengan el derecho a ello, de conformidad con lo dispuesto por las leyes o los tratados internacionales.

(...)”

“Cuadragésimo. En relación con el último párrafo del artículo 116 de la Ley General, para clasificar la información por confidencialidad, no será suficiente que los particulares la hayan entregado con ese carácter ya que los sujetos obligados deberán determinar si aquéllos son titulares de la información y si tienen el derecho de que se considere clasificada, debiendo fundar y motivar la confidencialidad. La información que podrá actualizar este supuesto, entre otra, es la siguiente:

(...)

II. La que comprenda hechos y actos de carácter económico, contable, jurídico o administrativo relativos a una persona, que pudiera ser útil para un competidor, por ejemplo, la relativa a detalles sobre el manejo del negocio del titular, sobre su proceso de toma de decisiones o información que pudiera afectar sus negociaciones, acuerdos de los órganos de administración, políticas de dividendos y sus modificaciones o actas de asamblea.”

(...)

Finalmente, la búsqueda de la información precisada en el párrafo anterior, fue llevada a cabo considerando los expedientes tramitados en el año inmediato anterior a la fecha de la solicitud de la información, esto es del 23 de septiembre

de 2019, conforme a lo señalado en el acuerdo *ACT-PUB/11/09/2019.06*, mismo que precisa lo siguiente:

“ ...

Periodo de búsqueda de la información. En el supuesto de que el particular no haya señalado el periodo respecto del cual requiere la información, o bien, de la solicitud presentada no se adviertan elementos que permitan identificarlo, deberá considerarse, para efectos de la búsqueda de la información que el requerimiento se refiere al año inmediato anterior, contado a partir de la fecha en que se presentó la solicitud.

...”

(...)”

Ahora bien, en atención a la multicitada solicitud, a través del documento sin número de oficio ni firma autógrafa de fecha 17 de octubre de 2019, el Lic. Juan Alberto Vargas Ambriz, Administrador Desconcentrado de Auditoría Fiscal de México “1”, con sede en México, manifestó lo siguiente:

“(...)

Estimado solicitante

En atención a su solicitud de información, en la cual precisa lo siguiente:

(...)

Al respecto, la *Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México “1”*, adscrita a la *Administración General de Auditoría Fiscal Federal*, hace de su conocimiento que la información solicitada se encuentra clasificada como *CONFIDENCIAL*, en virtud de estar protegida por el secreto fiscal, en términos del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente: “El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en

el ejercicio de las facultades de comprobación [...]”, así como lo dispuesto en el artículo 113, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública que señala que se considera información confidencial el secreto fiscal:

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública

“*Artículo 113.* Se considera información confidencial:

(...)

II. Los secretos bancario, fiduciario, industrial, comercial, *fiscal*, bursátil y postal, cuya titularidad corresponda a particulares, sujetos de derecho internacional o a sujetos obligados cuando no involucren el ejercicio de recursos públicos (...)

Código Fiscal de la Federación

“*Artículo 69.* El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de

conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

La reserva a que se refiere el párrafo anterior no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud. Tampoco será aplicable dicha reserva respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.

Tampoco será aplicable dicha reserva a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Federal Electoral, en los términos establecidos por los párrafos 3 y 4 del artículo 79 del Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. La información que deba suministrarse en los términos de este párrafo,

sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.

Cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, sin perjuicio de lo establecido en los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código.

Solo por acuerdo expreso del Secretario de Hacienda y Crédito Público se podrán publicar los siguientes datos por grupos de contribuyentes: nombre, domicilio, actividad, ingreso total, utilidad fiscal o valor de sus actos o actividades y contribuciones acreditables o pagadas.

Mediante tratado internacional en vigor del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Dicha información únicamente podrá utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

También se podrá proporcionar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, previa solicitud expresa, información respecto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas contenida en la base de datos y sistemas institucionales del Servicio de Administración Tributaria, en los términos y condiciones que para tal efecto establezca el citado órgano desconcentrado.

Además de los supuestos previstos en el párrafo segundo, tampoco será aplicable la reserva a que se refiere este precepto, cuando se trate de

investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal.

De igual forma se podrá proporcionar al Instituto Nacional de Estadística y Geografía información de los contribuyentes para el ejercicio de sus atribuciones.

La información comunicada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía, le serán aplicables las disposiciones que sobre confidencialidad de la información determine el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, en términos de la Ley del Sistema Nacional de Información Estadística y Geográfica y de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

Sólo podrá ser objeto de difusión pública la información estadística que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía obtenga con los datos a que se refiere el presente artículo.

La reserva a que se refiere el primer párrafo de este artículo no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se encuentren en los siguientes supuestos:

- I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que, siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.
- III. Que, estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

El Servicio de Administración Tributaria publicará en su página de Internet el nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos que se ubiquen en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga. La autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.”

(...)

Aunado a lo anterior, se considera necesario precisar que el lineamiento Octavo, de los Lineamientos Generales en materia de clasificación y desclasificación de la información, así como para la elaboración de versiones públicas, señala que para fundar la clasificación de la información se debe señalar el artículo, fracción, inciso, párrafo o numeral de la ley que expresamente le otorga el carácter de reservada o confidencial; así también, la fracción tercera del Lineamiento Trigésimo Octavo de dichos Lineamientos, establece como información confidencial “Los secretos bancario, fiduciario, industria, comercial, fiscal, bursátil y postal, cuya titularidad corresponda a particulares, sujetos de derecho internacional o a sujetos obligado cuando no

involucren el ejercicio de recursos públicos”, por tal motivo, se informa que los expedientes con la información de contribuyentes pertenecientes a la circunscripción territorial de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria respecto a los siguientes supuestos, se encuentran clasificados como CONFIDENCIAL de conformidad con los artículos 113, fracción II, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública; 2, fracción VII, de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y 69, del Código Fiscal de la Federación:

1. *Contribuyentes que solicitaron más de un Acuerdo Conclusivo respecto a un mismo acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), con independencia de que fueran admitidos o no a trámite.*
2. *Contribuyentes que solicitaron por segunda ocasión un Acuerdo Conclusivo con motivo de una revisión electrónica que se le práctica, considerando que en su primera solicitud obtuvo el beneficio de la condonación de multas al 100% de conformidad con lo previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, en el que manifiesta su conformidad con las observaciones y desea suscribir el Acuerdo Conclusivo con el beneficio que contempla el artículo referenciado.*

De igual forma, el segundo párrafo del lineamiento Cuadragésimo quinto de los referidos lineamientos, prevé que el Servicio de Administración Tributaria podrá clasificar la información que obtenga en virtud de los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias, así como, del ejercicio de sus facultades de comprobación.

En ese orden de ideas y del análisis a las disposiciones arriba citadas, se desprende que existe impedimento legal para proporcionar la información requerida, en virtud de que los contribuyentes, tienen derecho al carácter confidencial de los datos, informes o antecedentes que conozcan de ellos los servidores públicos de la administración tributaria, por tal motivo, la información

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

solicitada, únicamente podrá ser otorgada a los propios contribuyentes dueños de la información, o bien a su representante legal, acreditando su personalidad en términos de lo dispuesto en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

(...)"

Al respecto, de la información proporcionada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente a través de su Dirección General de Acuerdos Conclusivos y su Delegación en el Estado de México se pudo conocer que, en el periodo comprendido del 23 de septiembre de 2018 al 23 de septiembre de 2019, dicha Delegación *4 supuestos (nueve expedientes de su índice) que encuadran la primera parte de la solicitud, esto es, la remisión de los expedientes en que un contribuyente perteneciente a la circunscripción territorial de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria, que hubiese solicitado más de un Acuerdo Conclusivo respecto a un mismo acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), con independencia de que se hubiese admitido o no a trámite,* precisando que el contenido de tales expedientes es considerado información confidencial de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113, fracción III, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, en relación con lo dispuesto en el numeral Cuadragésimo, fracción II, de los Lineamientos Generales en Materia de Clasificación y Desclasificación de la Información, así como para la Elaboración de Versiones Públicas, por lo que se encuentran imposibilitadas en proporcionarlos.

Asimismo, por cuanto hace a la segunda parte de la solicitud consistente en la remisión de los expedientes en que un contribuyente perteneciente a la circunscripción territorial de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México 1, con sede en México, del Servicio de Administración Tributaria, hubiese solicitado por segunda ocasión un Acuerdo Conclusivo con motivo de una revisión electrónica que se le práctica, considerando que en su primera solicitud obtuvo el

beneficio de la condonación de multas al 100% previsto en el artículo 69-G del Código Fiscal de la Federación, en el que manifiesta su conformidad con las observaciones y desea suscribir el Acuerdo Conclusivo con el beneficio que contempla el artículo referenciado, debiendo contener la contestación de la autoridad revisora, así como, en su caso, la suscripción del mismo en la que se aprecie cómo se realizó el cálculo de la parte proporcional de la condonación de multas de conformidad con lo establecido en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; indicaron que no se localizó ningún expediente que cumpla con los parámetros y requisitos señalados respecto del mismo periodo.

Por lo que respecta a la respuesta por parte de la Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de México "1", con sede en México, no se obtuvo resultado favorable, en virtud de que ésta señaló que la información y documentación requerida tiene el carácter de confidencial al estar protegida por el secreto fiscal de conformidad con lo dispuesto en el artículo 69, del Código Fiscal de la Federación, así como por lo previsto en el artículo 113, fracción II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública.

No obstante, con la información aportada por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se demuestra que existen asuntos en los que los contribuyentes solicitaron *más de un Acuerdo Conclusivo respecto a un mismo acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), con independencia de que se hubiese admitido o no a trámite.*

Conclusiones

En virtud de los resultados obtenidos y con el ánimo de que el presente trabajo de investigación sirva como antecedente para el perfeccionamiento del Acuerdo Conclusivo es que se proponen las siguientes reformas:

Adición de un tercer párrafo, al artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación para quedar como sigue (se resalta en cursivas):

Artículo 69-C. Cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 42, fracciones II, III o IX de este Código y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, podrán optar por solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

El contribuyente podrá presentar la solicitud para la adopción del Acuerdo Conclusivo una sola vez con los efectos del artículo 69-F de este Código por cada procedimiento de fiscalización que le sea ejercido, en el entendido que, de presentarse diversa solicitud, no se suspenderán los plazos previstos en el artículo mencionado y se desechará por improcedente.

Adición de un tercer y cuarto párrafos, al artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, para quedar como sigue (se resaltan en cursivas):

Artículo 17.- Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Por lo que respecta a las revisiones electrónicas, cuando el contribuyente corrija su situación fiscal dentro de los 15 días siguientes a la notificación de la resolución provisional, así como del oficio de preliquidación, pagará una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor pague las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos establecidos en la preliquidación.

En caso de que el contribuyente esté siendo auditado bajo el procedimiento de revisión electrónica y que, transcurrido el plazo de 15 días hábiles previsto en la fracción II, del artículo 53-B, del Código Fiscal de la Federación, presente una solicitud de adopción de Acuerdo Conclusivo en el que corrija su situación fiscal mediante el pago de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas; el contenido de este párrafo únicamente aplicará cuando se trate de la segunda y/o subsecuentes suscripciones de Acuerdos Conclusivos del contribuyente y que éste ya hubiese obtenido, en un Acuerdo Conclusivo

diverso, el beneficio del 100% de condonación de multas de conformidad con lo establecido en el artículo 69-G del mismo Código.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

De materializarse la propuesta del presente proyecto, se obtendrían los siguientes beneficios.

A) Abatir las malas prácticas en los Acuerdos Conclusivos.

Al existir una delimitación en el número de solicitudes de Adopción de un Acuerdo Conclusivo a presentar en cada acto de fiscalización (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisiones electrónicas), se revestirá al citado procedimiento de Acuerdo Conclusivo de solemnidad, logrando un impacto tangible en el proceder del contribuyente, puesto que sabrá que el intentar aplicar estrategias fiscales tendientes a obtener beneficios excesivos pondría en riesgo los beneficios que le resultarían aplicables de lograr una Suscripción, ya sea total o parcial.

B) Salvaguardar los procedimientos dentro de un acto de fiscalización previstos en las disposiciones fiscales.

Las reformas propuestas, permitirán una paridad en la esfera jurídica de ambas partes, al brindar mayor certeza jurídica sobre el ordenamiento que regula el procedimiento al cual se han sometido voluntariamente, entendiendo con ello que si bien es cierto la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente al fungir como mediador, tutela especialmente los derechos del contribuyente, también lo es que es su deber verificar que el desarrollo del procedimiento se desarrolle de manera imparcial sin vulnerar los derechos de las partes.

C) Celeridad en conclusión de Actos de Fiscalización y Coadyuvar a la recaudación de impuestos.

Con la solemnidad que adquieran los Acuerdos Conclusivos los contribuyentes reconocerán la importancia y trascendencia de dicho mecanismo alternativo de solución de controversias, el cual además de permitir la conclusión consensuada y anticipada de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica, con la implementación de las reformas propuestas se logrará una pronta recaudación de impuestos, contribuyendo así al gasto público, satisfaciendo con ello lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

D) Perfeccionar el Acuerdo Conclusivo.

La propuesta de reforma al artículo 69-C del Código Fiscal de la Federación, así como al artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, permitirá que el procedimiento de Acuerdo Conclusivo sea un mecanismo alternativo de solución de controversias justo y objetivo, logrando así mayor certeza jurídica para las partes.

Referencias

- Amatucci et al. (2017). VANTAGGI E SVANTAGGI DELLA PREVIA AZIONE AMMINISTRATIVA IN CAMPO TRIBUTARIO PER IL CONTENIMENTO DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO. En e. a. Amatucci, *ORDINAMENTI TRIBUTARI A CONFRONTO PROBLEMATICHE COMUNI E ASPETTI PROCEDIMENTALI ITALIA, SPAGNA E COLOMBIA* (p. 218-231). Turín, Italia: G. Giappichelli Editore.
- Bernal, D. (2017). *Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global. La experiencia de Ombudsman Fiscal Mexicano*. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
- Bernal, D., Santos, I., & Melgar, P. (2014). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Obtenido de Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente número XIV, Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-xiv>
- Blanco, M. (2009). *Mediación y sistemas alternativos de resolución de conflictos: Una visión jurídica*. Obtenido de Ebook Central Proquest: <https://ebookcentral.proquest.com>
- Castillo, R. (2018). *La mediación*. Corporación de Estudios y Publicaciones. Obtenido de <https://ebookcentral.proquest.com>
- CC. (2018). *Código de Comercio*. Recuperado el 14 de octubre de 2018, de LXIV Legislatura Cámara de Diputados H. Honorable Congreso de la Unión: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/3_311218.pdf
- CFF. (2018). *Código Fiscal de la Federación*. México, México: Cengage.
- CFF. (2019). *Código Fiscal de la Federación*. Recuperado el 26 de Junio de 2019, de LXIV Legislatura Cámara de Diputados H. Honorable Congreso de la Unión: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf
- Chico, P. (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. Madrid, España: Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Recuperado el 21 de Octubre de 2019, de <https://app.vlex.com/?r=true#vid/701418425>
- Cossío et al., J. (2017). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada I*. Ciudad de México: Tirant lo blanch.
- CPEUM. (1917). *Consitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Recuperado el 23 de Junio de 2020, de Cámara de Diputados LXIV Legislatura: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_080520.pdf
- CPEUM. (2020). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Obtenido de Cámara de Diputados LXIV Legislatura : http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf

- CRI. (2012). *Costituzione della Repubblica Italiana*. Recuperado el 11 de Octubre de 2019, de Senado della Repubblica: file:///C:/Users/adimistrador%201/Downloads/costituzione.pdf
- D.lgs. n. 218. (2020, julio 01). *Decreto legislativo n.218*. Obtenido de Decreto legislativo del 19/06/1997 n.218: file:///C:/Users/adimistrador%201/Documents/Tesis/MASC%20ITALIA/LIBROS%20Y%20ART%C3%8DCULOS/Decreto%20legislativo%20del%2019-06-1997%20n.%20218.pdf
- DOF. (2008, junio 08). Diario Oficial de la Federación. *Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. Obtenido de https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5046978&fecha=18/06/2008
- DOF. (2008, junio 08). Diario Oficial de la Federación. *Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. México. Recuperado el 06 de noviembre de 2018
- DOF. (2013, diciembre 09). *DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación*. Recuperado el 26 de mayo de 2020, de Diario Oficial de la Federación: https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013
- DOF. (2013, Diciembre 09). *Diario Oficial de la Federación*. Recuperado el 22 de noviembre de 2018, de DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación: http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/103_DO_09dic13.pdf
- Fierro, A. (2018). *Manejo de conflictos y mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC)*. México: Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE).
- Galán, J. (2017). *Una propuesta para la introducción en nuestro sistema administrativo y tributario de medidas alternativas de resolución de conflictos (ADR)*. (I. N. (INAP), Ed.) Recuperado el 21 de octubre de 2019, de VLEX: https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/content_type:4/accertamento+con+ad esione/europe/vid/701418457
- García et al., L. (2012). *Mediación en asuntos civiles y mercantiles : Comentarios a la ley 5/2012*. España: Reus. Recuperado el 14 de abril de 2020, de https://ebookcentral.proquest.com
- González, F. (2008). *Arbitraje*. México: Porrúa.
- González, R., Lozano, A., & Orozco, G. (2015). *Tratado de mediación en la resolución de conflictos*. Difusora Larousse - Editorial Tecnos. Recuperado el 14 de abril de 2020, de https://ebookcentral.proquest.com

- Gonzalo, M. (2015). *Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar*. Obtenido de Ebook Central Proquest: <https://ebookcentral.proquest.com>
- Gonzalo, M. (2015). *Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar*. Dykinson. Recuperado el 14 de abril de 2020, de *Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva* [mhttps://ebookcentral.proquest.com](https://ebookcentral.proquest.com)
- Gorjón, F. (2017). *Mediación, su valor intangible y efectos operativos. Una visión integradora de los Métodos Alternos de Solución de Conflictos*. Ciudad de México: Tirant lo blanch. Recuperado el 13 de abril de 2020, de <http://eprints.uanl.mx/13437/>
- Gorjón, F., & Steele, J. (2012). *Métodos alternativos de solución de conflictos*. México: Oxford Univeristy Press.
- Guerrero, L., & Suárez, X. (2009). *Biblioteca Jurídica Virtual UNAM*. Obtenido de *Jurídica Anuario*, número 39: <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/juridica/issue/view/1721>
- LFDC. (2005, junio 23). *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*. Recuperado el 08 de abril de 2020, de LXIV Legislatura Cámara de Diputados H. Honorable Congreso de la Unión: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>
- LFDC. (2018). *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*. México.
- LIEPS. (2020). *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*. Obtenido de Cámara de Diputados LXIV Legislatura: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf
- LISR. (2019). *Ley del Impuesto Sobre la Renta*. Obtenido de Cámara de Diputados LXIV Legislatura: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_091219.pdf
- LIVA. (2019). *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Obtenido de Cámara de Diputados LXIV Legislatura: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_091219.pdf
- LNASCMP. (2014, Diciembre 29). *Ley Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Penal*. Recuperado el 14 de Abril de 2020, de Cámara de Diputados LXIV Legislatura: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LNASCMP_291214.pdf
- LOPDC. (2006, septiembre 04). *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Obtenido de LXIV Legislatura Cámara de Diputados H. Honorable Congreso de la Unión : <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>
- LOPRODECON. (2018). *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. México.
- LREASP. (2014, mayo 27). *Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 08 de abril de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/normatividad-de-gobierno/lineamientos>

LREASP. (2018). Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México.

Martinoli, C. (2009). Resolución de Controversias en Materia Tributaria. *Cuadernos del Instituto AFIP(C5)*, 70-71. Recuperado el 19 de junio de 2019 de <https://www.afip.gob.ar/educacionTributaria/BibliotecaDigital/documentos/C05.pdf>

Melis, G. (2018). *Lezioni di Diritto Tributario*. Turín, Italia: Giappichelli.

Napoli, G., & Rocchi, S. (2013). GLI ISTITUTI DEFLATIVI DEL CONTENZIOSO. En G. Napoli, & S. Rocchi, *VERIFICA ACCERTAMENTO RISCOSSIONE E AZIONI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE* (p. 369-414). Italia: CACUCCI. Obtenido de [https://app.vlex.com/?r=true#europe/search*/GLI+ISTITUTI+DEFLATTIVI+DEL+C](https://app.vlex.com/?r=true#europe/search*/GLI+ISTITUTI+DEFLATTIVI+DEL+CONTENZIOSO/europe/vid/440721554)
[ONTENZIOSO/europe/vid/440721554](https://app.vlex.com/?r=true#europe/search*/GLI+ISTITUTI+DEFLATTIVI+DEL+CONTENZIOSO/europe/vid/440721554)

Parente, S. (2011). La Conciliazione Giudiziale come tecnica deflattiva del Contenzioso Tributario. En S. Parente, *I modelli conciliativi delle liti tributarie* (p. 29-63). Italia: CACUCCI. Recuperado el 23 de Octubre de 2019, de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search*/LA+CONCILIAZIONE+GIUDIZIALE+COME+TECNICA+DEFLATTIVA+DEL+CONTENZIOSO+TRIBUTARIO/europe/vid/433026962

Parente, S. (2011). Tipologie conciliative e regime degli effetti. En P. Salvatore, *I modelli conciliativi delle liti tributarie* (p. 133-166). Italia: CACUCCI. Recuperado el 21 de Octubre de 2019, de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search*/Tipologie+conciliative+e+regime+degli+effetti/europe/vid/433026974

PRODECON. (2012). *Criterio Normativo*. Recuperado el 24 de Junio de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/criterios-normativos>

PRODECON. (2013). *Criterios Sustantivos*. Recuperado el 24 de Junio de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/criterios-sustantivos>

PRODECON. (2014, Noviembre 18). *Documentos, recomendaciones*. Obtenido de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSPDC/regionales/ags/2014/01-2014-recomendacion/mobile/index.html#p=1>

PRODECON. (2017, noviembre 24). *Criterios Sustantivos*. Recuperado el 26 de Mayo de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/marco-normativo/criterios-normativos-sustantivos-jurisdiccionales/criterios-sustantivos>

- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 13 de Enero de 2019, de www.prodecon.gob.mx
- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de Datos Abiertos: http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_sac.pdf
- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de Datos Abiertos: http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_por_tipo_de_persona.pdf
- PRODECON. (2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Recuperado el 28 de Mayo de 2019, de Datos abiertos: http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/porcentaje_de_crecimiento.pdf
- PRODECON. (s.d.). *Historia*. Recuperado el 22 de Junio de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>
- PRODECON. (s.d.). *Procedimiento de Queja o Reclamación*. Recuperado el 29 de Junio de 2020, de Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/procedimiento-de-queja-o-reclamacion>
- Romero, L. (2015, Julio). Observaciones críticas al instituto de la mediación tributaria italiana. *Nueva Fiscalidad*(4-2015), 69-86. Recuperado el 21 de Octubre de 2019, de https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/content_type:4/accertamento+con+adesione/europe/vid/586361982
- Silva, J. (2001). *Arbitraje comercial internacional en México*. México, D.F.: Oxford University Press.
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario Vol.1 Parte Generale* (Vol. 1). Milan, Italia: UTET GIURIDICA Wolters Kluwer Italia S.r.l.
- TLCAN. (1992, diciembre 17). Tratado de Libre Comercio para América del Norte. México, Estados Unidos y Canadá.
- Torre, V. (2015). *Análisis jurídico de los medios alternos de solución de conflictos*. San Luis Potosí y Aguascalientes, México. P. 139: CENEJUS.
- Torres, E. (2014). *La mediación a la luz de la tutela judicial efectiva*. Salamanca, España: Ediciones Universidad de Salamanca. Recuperado el 14 de abril de 2020, de <https://ebookcentral.proquest.com>

Vallejo, G. (2019). *Métodos alternativos de resolución de conflictos en derecho romano : Especial referencia a la mediación.* Dykinson. Obtenido de <https://ebookcentral.proquest.com>

