

Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los acuerdos conclusivos como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal

*Erika Rodríguez Cuéllar¹
Virginia Guzmán Díaz de León²
José Manuel Barrera Castañeda³*

Resumen

Los mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC) cada vez son más utilizados por diversos países para lograr una solución consensuada 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 realizó un estudio de su origen tanto a nivel internacional como nacional.

-
- 1 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Estudiante de la Maestría en Impuestos. E-mail: rodriguez-cuellarerika@hotmail.com
 - 2 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento de Contaduría. E-mail: virginia.guzman@edu.uaa.mx
 - 3 Universidad Autónoma de Aguascalientes, Centro de Ciencias Económicas y Administrativas, Departamento Comercio Electrónico. E-mail: manuel.barrera@edu.uaa.mx

Asimismo, se llevó a cabo un análisis jurídico fiscal de la figura del Acuerdo Conclusivo como primer y único MASC en materia fiscal en México, con la finalidad de identificar las principales ventajas y desavenencias de su procedimiento para así 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.*

Introducción

Los mecanismos alternativos de solución de controversias [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, 2015). 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).

Asimismo, 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, 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).

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 6.1. 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 bienes embargados. 2. Acta con acuerdo. 3. Acuerdos Previos en Precios de Transferencia.	1,2 y 3. Servirá de base a la determinación del valor (1), la deuda (2) y el precio (3). Cuestiones de hecho y derecho.	Ley General Tributaria	1. Peritos según lista de los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales. 2 y 3. Autoridad fiscal.	Eficacia vinculante para las partes

Países	Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
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 3. Acuerdos Previos en Precios de Transferencia	Controversia en proceso judicial. Cuestiones de hecho y derecho.	Código Orgánico Tributario	Tribunal Judicial	Cosa juzgada. La transacción judicial requiere homologación judicial.
Uruguay	Acuerdos en materia tributaria	Etapas de fiscalización. Cuestiones de hecho y derecho.	Ley N° 17.930	Autoridad fiscal	Carácter vinculante

Fuente: Martinoli (2009).

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 6.1.

Cuadro 6.2. MASC en materia fiscal en México

Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación 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: Elaboración propia con datos de CFF (2018) y LREASP (2018).

Marco teórico

Los 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). Tal y como refieren Guerrero y Suárez (2009: 60): “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”.

Ahora bien, 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 (PRODECON), como un organismo público descentralizado no sectorizado con independencia técnica y operativa, cuyo alcance y organización estaría establecido en su Ley Orgánica. Esta Procuraduría ofrece diversos servicios como i) Asesoría y Consulta Fiscal, ii) Representación y Defensa Legal, iii) Queja y iv) Acuerdo Conclusivo. Al respecto, es importante señalar que el procedimiento de Queja es considerado como un precedente del Acuerdo Conclusivo, dicho procedimiento pueden solicitarlo aquellos 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.

No obstante, 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 9 de diciembre de 2013, 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 1º de enero de 2014. Bernal Ladrón de Guevara, Santos Flores

y Melgar Manzanilla (Bernal, Santos, & Melgar, 2014: 19) 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”.

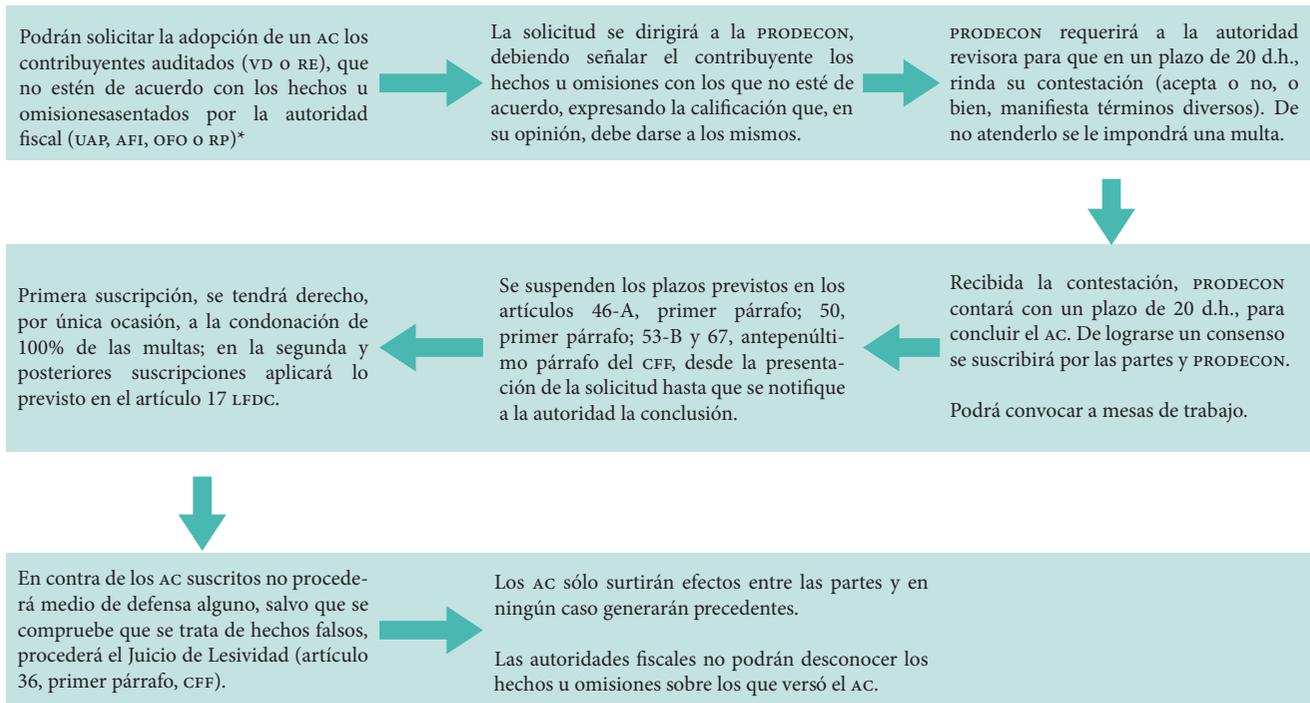
Marco jurídico y principios que rigen a los acuerdos conclusivos

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 para tal efecto un párrafo tercero (actualmente párrafo quinto), en su artículo 17. 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.

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 Medio Alternativo de Solución de Controversias. 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), cuyo contenido se representa en la siguiente figura.

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 denominado “los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, cuyo capítulo décimo *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. 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.



Fuente: Elaboración propia con datos de CFF (2018) y LREASP (2014).

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.

[...]

Dicho principio permite 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.

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.

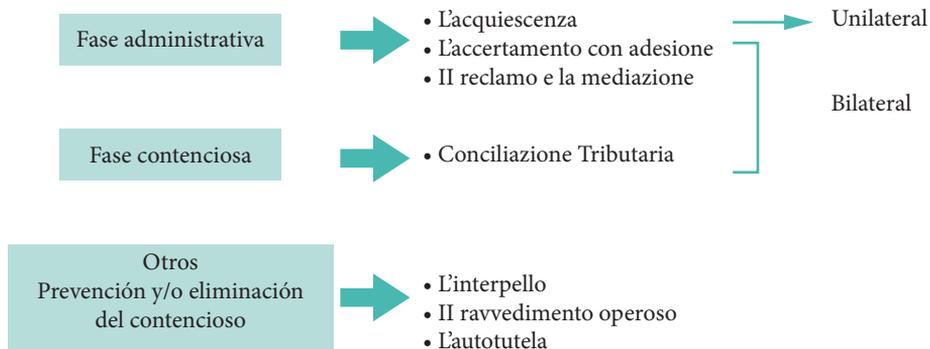
Inmediatez: El principio de inmediatez para efectos de los MASC no se encuentra reconocido en la Carta Magna, no obstante, la doctrina lo identifica principalmente en la mediación bajo esa denominación, así como principio de intermediación o como *carácter personalísimo*. Dicho principio se refiere a 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).

Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal en Italia y México

De acuerdo con Chico (2017: 16): “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”. 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. En virtud de ello, se procederá a su análisis en lo individual.

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

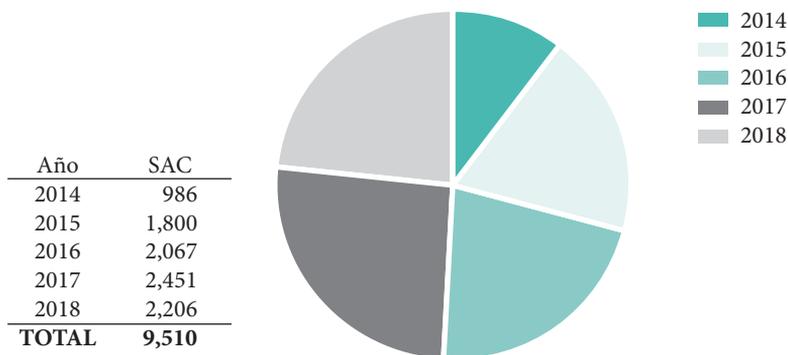
Figura 6.2. Instrumentos deflactivos en Italia



Fuente: Melis (2018).

México: Como ha quedado precisado en los capítulos que anteceden, el Acuerdo Conclusivo es el primer y único MASC en materia fiscal en México, el cual surgió a la vida jurídica en el año 2014 y ha sido de gran utilidad para quienes se han adherido al mismo, lo cual es demostrado en los siguientes gráficos. 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.

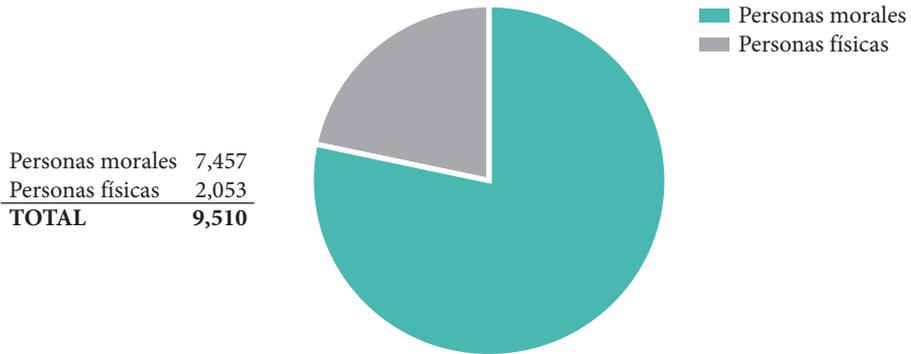
Gráfico 6.1. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)



Fuente: PRODECON (2019).

En el Gráfico 6.2 se observa el total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona, en donde más de 70% de éstas han sido presentadas por personas morales y el resto por personas físicas (PRODECON, 2019).

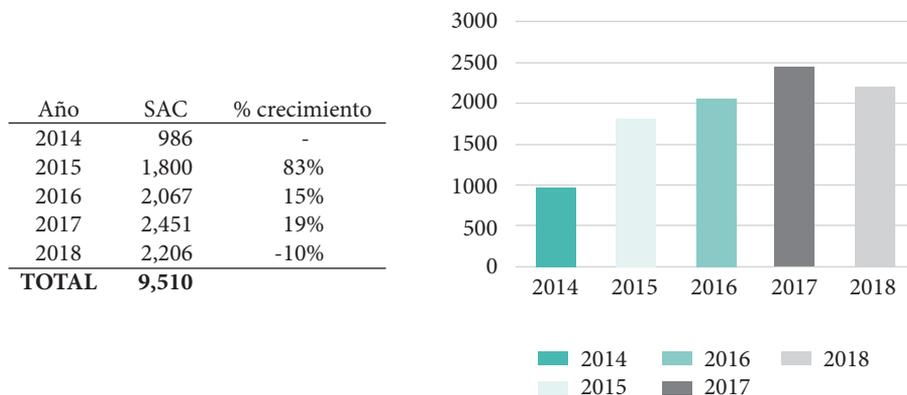
Gráfica 6.2. Total de solicitudes de Acuerdos Conclusivos por tipo de persona



Fuente: PRODECON (2019).

En el Gráfico 6.3 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.

Gráfico 6.3. Porcentaje de crecimiento de Acuerdos Conclusivos (2014-2018)



Fuente: PRODECON (2019).

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 6.3. Comparativo entre MASC de Italia y México

<i>L'interpello</i>	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 arts. 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.

continuación de Cuadro

<i>L'interpello</i>	Consulta fiscal
<p>Puede resolverse: En una actividad interpretativa de carácter general: circulares emitidas por las direcciones Centrales y dirigidas a los contribuyentes en general, operadores y oficinas. 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.</p>	<p>La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación.</p>
<p>La solicitud debe presentarse por el contribuyente que desarrolla una actividad a la que le resultan aplicables las normas sujetas a interpretación del <i>interpello</i>.</p>	
<p><i>L'interpello</i> no puede presentarse con fines académicos.</p>	<p>La consulta fiscal no puede presentarse con fines académicos.</p>
<p>La solicitud se dirige a la Administración Financiera, quien debe responder por escrito debidamente motivado en un plazo de 90 días (<i>interpello ordinario</i>) y de 120 días en los otros tipos de <i>interpello</i>.</p> <p>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.</p>	<p>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.</p> <p>En caso de que la autoridad fiscal no responda en el plazo previsto, se considerará que la autoridad resolvió negativamente la solicitud (negativa ficta).</p>
<p>Los actos de esa Administración distintos de la respuesta (expresa o tácita) son nulos.</p>	<p>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.</p>
<p>La respuesta no es vinculante para el contribuyente.</p>	<p>La respuesta no es vinculante para el contribuyente.</p>
<p>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).</p>	

continuación de Cuadro

<i>Ravvedimento operoso</i>	Autocorrección fiscal previa a la notificación de la resolución determinante de crédito fiscal
Fundamento legal art. 13, d.lgs. 472/1997.	Fundamento legal art. 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.	<p>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 a 20% de las contribuciones omitidas.</p> <p>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 a 30% de las contribuciones omitidas.</p>
No admite pago a plazos.	Admite el pago a plazos siempre y cuando esté garantizado el interés fiscal.
No suspende plazos.	No suspende plazos.
<p>Si el contribuyente omite presentar la declaración no podrá acceder al <i>ravvedimento operoso</i>.</p> <p>De presentar una declaración fraudulenta, el contribuyente tendrá como <i>única atenuante</i> a efecto especial la aplicación del <i>ravvedimento operoso</i>.</p>	
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.

continuación de Cuadro

<p><i>L'autotutela</i></p>	<p>Facultad de dejar sin efectos actos emitidos por la administración general de auditoría fiscal federal y sus unidades administrativas centrales y desconcentradas</p>
<p>Fundamento legal art. 53 y 97 <i>Cost.</i></p>	<p>Fundamento legal art. 22, párrafos primero, fracción IV, y antepenúltimo, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.</p>
<p>La autoridad deja sin efectos sus actuaciones viciados en legalidad o en fondo, sustituyéndolos por un nuevo acto.</p> <p>Atendiendo al principio de legalidad y buena fe.</p>	<p>La autoridad puede dejar sin efectos las 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.</p>
<p>Procede a petición del contribuyente o de oficio.</p>	<p>De oficio</p>
<p>Se podrá ejercer la autotutela hasta en tanto expire el plazo de caducidad del acto.</p>	
<p>En caso de que el nuevo acto agrave la situación del contribuyente, se subordinará la verificación al conocimiento de hechos nuevos.</p>	
<p>La autotutela ha tenido poca aplicación.</p>	

continuación de Cuadro

<i>Lacquiescenza</i>	Corrección fiscal después de determinación de crédito fiscal
Fundamento legal art. 15, d.lgs. 218/1997.	Fundamento legal art. 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 estos 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.

continuación de Cuadro

<i>Lacquiescenza</i>	Corrección fiscal después de determinación de crédito fiscal
<p>Procede el pago a plazos.</p>	<p>Además, deberá cumplir con los requisitos previstos en el art. 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 a 10%, respecto de las que hubiera declarado o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en 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.

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
Fundamento legal art. 1 y ss., d.lgs. 218/1997.	Fundamento legal arts. 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación y arts. 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–).	<p>Podrá solicitarlo el contribuyente que sea objeto de las facultades de comprobación previstas en el art. 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.</p> <p>Su solicitud, con independencia de su admisión, suspende los plazos previstos en los art. 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.</p>
Puede solicitarlo el contribuyente o la Administración Financiera.	<p>Sólo puede solicitarlo el contribuyente.</p> <p>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.</p>

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
<p>El contribuyente podrá exponer sus observaciones y presentar documentos que refuten la pretensión de la Administración Financiera (contradictorio).</p>	<p>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.</p> <p>La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente puede convocar a mesas de trabajo para lograr un consenso entre las partes.</p>
<p>De lograrse un consenso se procede a la suscripción del <i>acta de adhesión</i>.</p> <p>El contribuyente tendrá una reducción de sanciones a un tercio.</p> <p>Además, obtendrá una reducción de la mitad de las penas previstas para los delitos fiscales y no le aplicarán sanciones accesorias si la deuda tributaria se condona antes de la apertura del procedimiento en primera instancia.</p> <p>Asimismo, se hará una redefinición de la base imponible de las cotizaciones de seguridad social relacionadas con los imponibles fiscales, libre de intereses y sanciones.</p>	<p>De lograrse el consenso entre las partes se procede a la suscripción del Acuerdo Conclusivo.</p> <p>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:</p> <p>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 a 20% de las contribuciones omitidas.</p> <p>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 a 30% de las contribuciones omitidas.</p>

continuación de Cuadro

<i>Accertamento con adesione</i>	Acuerdo conclusivo
El accertamento con adesione se perfecciona con el pago de la deuda.	El Acuerdo Conclusivo se perfecciona con la suscripción.
Puede pagarse a plazos.	Puede pagarse a plazos.
Al suscribirse, la liquidación pierde eficacia.	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 <i>avviso di accertamento</i> .	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).
De suscribirse el <i>accertamento con adesione</i> , 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 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–.	

Fuente: Elaboración propia con datos de Melis (2018), Amatucci *et al.* (2017), Tesauro (2017), Napoli y Rocchi (2013) y Parente (2011).

Al respecto, es importante precisar que *il reclamo e mediazione y la conciliazione giudiziale* no encuentran similitudes con los procedimientos o actuaciones en materia fiscal en México. No obstante, a continuación se abordarán sus principales características.

Cuadro 6.4. Principales características de *il reclamo e mediazione* y *la conciliazione giudiziale*

Il reclamo e mediazione

Fundamento legal: L. 111/2011, que ha introducido el art. 17 bis en d.lgs. n. 546/92

Il reclamo tiene por objeto la anulación total o parcial del acto con el fin de resolver la controversia, tiene el carácter de obligatorio y preventivo, y la *mediazione* se incluye opcionalmente en *il reclamo*.

Son de carácter general, es decir, que la *mediazione* aplica para todos los actos recurribles de cualquier entidad tributaria.

El contribuyente que desea recurrir ante el juez está obligado a presentar previamente su solicitud de *il reclamo*, so pena de que el recurso sea improcedente, además de que la autoridad está obligada a examinar sistemáticamente la solicitud.

Aplica para controversias de un valor no superior a 50,000 euros o en controversias catastrales (d.lgs. 156/2015).

Se ha criticado la legitimidad y neutralidad del mediador, quien, a pesar de que formalmente es independiente de la Administración Tributaria, sustancialmente no deja de ser parte de ésta.

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 a 50% de los gastos del propio proceso en concepto de reembolso.

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.

De aceptar la propuesta de mediación formulada por el contribuyente, la oficina deberá hacerla constar en un acta que constituirá el título de cobro, que se perfeccionará con el pago del importe acordado del primer pago en parcialidades en un plazo de 20 días.

De suscribirse *il reclamo* las sanciones administrativas se aplicarán hasta 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.

continuación de Cuadro

Conciliazione giudiziale

Fundamento legal art. 48, d. Lgs. 546/1992; d.lgs. 156/2015

Se configura como una fase incidental del proceso en el que el contribuyente y la entidad tributaria llegan a un acuerdo.

Se puede lograr en la primera y segunda instancia del recurso, teniendo como única diferencia la reducción de sanciones:

- 40% del mínimo legal (primera instancia)
- 50% del mínimo legal (segunda instancia)

No se puede utilizar este instrumento en asuntos que tienen por objeto sanciones impuestas en un acto autónomo.

No pueden ser sujeto de este instrumento aquellos asuntos en los que sea obligatorio *il reclamo e mediazione*

Se puede solicitar en dos supuestos:

- El primero, es la conciliación fuera de la audiencia judicial (antes de que se fije la audiencia de primera o segunda instancia). Las partes deben solicitar conjuntamente la resolución total o parcial del litigio. Se perfecciona con la firma del acuerdo de las partes en el que se deberá indicar las cantidades adeudadas por el contribuyente o por la Administración financiera y las condiciones de pago (el importe adeudado se debe cubrir en su totalidad o el primer pago en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acuerdo). Al perfeccionamiento del acuerdo se obtiene la declaración de terminación del contencioso como sigue: i) por decreto cuando aún no se haya fijado la fecha de la audiencia de negociación, ii) por sentencia (en caso de conciliación total) o iii) mediante auto si la conciliación es parcial.
- El segundo, es la conciliación en la audiencia para lo cual cada una de las partes podrá presentar hasta 10 días antes de la audiencia una solicitud (en lo individual) de conciliación total o parcial. Se perfecciona con la firma del acuerdo de las partes en el que se deberá indicar las cantidades adeudadas por el contribuyente o por la Administración financiera y las condiciones de pago (el importe adeudado se debe cubrir en su totalidad o el primer pago en un plazo de 20 días siguientes a la firma del acuerdo). En caso de conciliación parcial se dictará un auto y se procederá a la tramitación del contencioso respecto de lo que no se logró un consenso.

continuación de Cuadro

Conciliazione giudiziale

Se permite el pago en parcialidades que van desde los 8 hasta 16 plazos trimestrales dependiendo de la cuantía.

Se perfecciona con la firma del acuerdo más no así con el pago, sin embargo, en caso de incumplimiento de pago, además del cobro del importe adeudado, se le aplicarán intereses y sanciones (60% del importe pendiente de pago).

El juez que interviene en la conciliación no puede examinar el fondo del acuerdo celebrado entre las partes, sino exclusivamente verifica que existan las condiciones para conciliar; es decir, que no podrá negarse a aceptar la conciliación aun si la considera desfavorable para cualquiera de las partes.

Fuente: Elaboración propia con datos de Melis (2018), Amatucci *et al.* (2017), Tesauro (2017) y Napoli y Rocchi (2013).

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).

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.

Propuesta de reforma a las disposiciones jurídicas que rigen a los acuerdos conclusivos como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal

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.

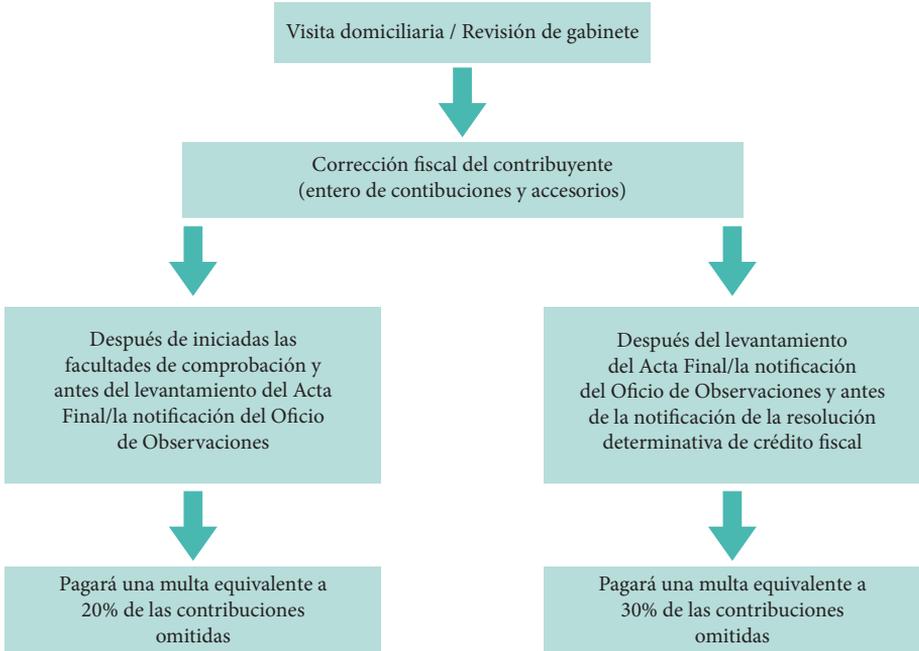
Lo anterior resulta trascendente toda vez que existen contribuyentes que recurren al Acuerdo Conclusivo de mala fe, esto es, con el único objetivo de dilatar el procedimiento de la autoridad fiscal, al no atender los requerimientos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, provocar un Acuerdo 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) de rubro “*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*”.

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.

La segunda laguna de ley deriva del contenido del artículo 69-G, del Código Fiscal de la Federación (CFE, 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), precepto legal cuyo contenido se advierte en la siguiente figura.

Figura 6.3. Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente



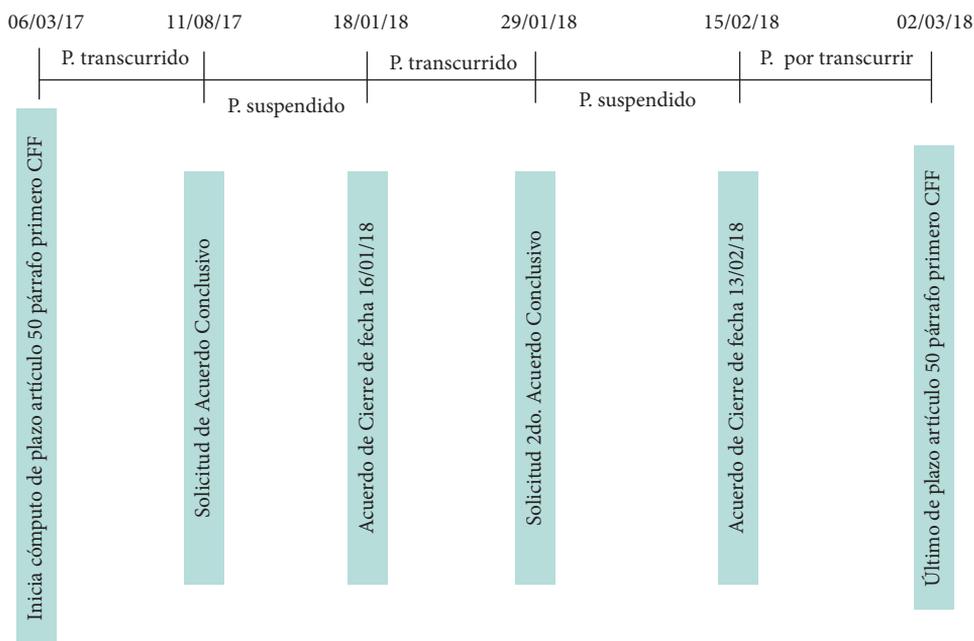
Fuente: Elaboración propia con datos de LFDC (2018).

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.

Resultados

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

Figura 6.4. 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. Teniéndose como consecuencia lo siguiente:

- Se coartan las facultades de la autoridad al impedir que concluya sus facultades de comprobación en los plazos de ley.
- 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.
- 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.
- Se impide hacer exigible el cobro del crédito fiscal.

- 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.

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 6.5. 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

Fuente: Elaboración propia.

Por lo que resulta en obviedad 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*.

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.

Asimismo, 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 malas prácticas en los Acuerdos Conclusivos.
- B. Salvaguardar los procedimientos dentro de un acto de fiscalización previstos en las disposiciones fiscales.
- C. Celeridad en conclusión de Actos de Fiscalización y Coadyuvar a la recaudación de impuestos.
- D. Perfeccionar el Acuerdo Conclusivo.

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 procedurali italia, Spagna e Colombia* (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>
- CFF. (2018). *Código Fiscal de la Federación*. México: Cengage.
- 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>
- 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 VLEX: <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.
- D.lgs. n. 218. (01 de julio de 2020). *Decreto legislativo n. 218*. Obtenido de Decreto legislativo del 19/06/1997 n. 218: <file:///C:/Users/adimistrador%20I/Documents/Tesis/MASC%20ITALIA/LIBROS%20Y%20ART%C3%8DCULOS/Decreto%20legislativo%20del%2019-06-1997%20n.%20218.pdf>
- DOF. (08 de junio de 2008). 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. (09 de diciembre de 2013). *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_DOF_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)*. Recuperado el 21 de octubre de 2019, de VLEX: https://app.vlex.com/?r=true#europe/search/content_type:4/accertamento+con+adesione/europe/vid/701418457
- García L. *et al.* (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.
- Gonzalo, M. (2015). *Métodos alternativos de solución de conflictos : Perspectiva multidisciplinar*. Obtenido de Ebook Central Proquest: <https://ebookcentral.proquest.com>
- 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. (23 de junio de 2005). *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*. Recuperado el 08 de abril de 2020, de LXIV Legislatura Cámara de Di-

- putados H. Honorable Congreso de la Unión: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>
- LREASP. (27 de mayo de 2014). *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 DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO. En G. Napoli, & S. Rocchi, *VERIFICA ACCERTAMENTO RISCOSSIONE E AZIONI A TUTELA DEL CONTRIBUENTE* (369-414). Italia: CACUCCI. Obtenido de 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* (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* (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. (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. (28 de mayo de 2019). *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*. Obtenido de 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
- Tesauro, F. (2017). *Istituzioni di Diritto Tributario Vol.1 Parte Generale* (Vol. 1). Milan, Italia: UTET GIURIDICA Wolters Kluwer Italia S.r.l.
- TLCAN. (17 de diciembre de 1992). 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.