

APROXIMACIÓN AL ORIGEN, NATURALEZA Y DESARROLLO DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS EN MÉXICO

Carlos ESPINOSA BERECOCHEA¹

Miguel BUSTAMANTE FUENTES²

SUMARIO

I. Introducción. II. Medios alternativos de solución de controversias. III. Derecho comparado. IV. Acuerdos conclusivos. V. Conclusión. VI. Fuentes de información.

RESUMEN

Hoy en día, los medios de justicia alternativa adoptados por los países son un importante mecanismo para el despacho de asuntos en materia tributaria. Por ello, resulta de gran relevancia conocer (i) el origen; (ii) la naturaleza; y (iii) el desarrollo, que han tenido dichos mecanismos para así poder tomarlos como base para la posible creación de otros nuevos o, en su defecto, para perfeccionar los mecanismos alternativos ya existentes. La implementación de los instrumentos mencionados anteriormente tendrá como consecuencia beneficios tanto para los contribuyentes como para el Estado recaudador; de manera insólita, ambas partes reciben un provecho.

ABSTRACT

In today's world, the alternative dispute resolution methods adopted by countries are an important mechanism for the clearance of tax cases.

Therefore, it is highly relevant to know (i) the origin; (ii) the nature; and (iii) the development, that these mechanisms have had in order to take them as the basis for the potential creation of new ones, these mechanisms can also improve the already existing alternative dispute resolution methods. The implementation of the instruments mentioned above will lead to benefits for both parties, taxpayers, and the collecting state, and in an unusual scenario, both parties will perceive a benefit.

¹ Licenciado, Maestro y Doctor en Derecho por la Universidad Panamericana, Maestro en Ciencias Jurídicas por dicha Universidad y catedrático de la misma. Miembro del Sistema Nacional de Investigadores de CONACYT, Nivel I.

² Estudiante del noveno semestre de Derecho en la Universidad Panamericana. Pasante de Derecho en materia fiscal en Ortiz Abogados Tributarios, s.c.

PALABRAS CLAVE

Acuerdos conclusivos. Medios alternativos de solución de controversias (MASC). Mediación. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. BEPS.

KEY WORDS

Conclusive agreements. Alternative dispute resolution (ADR). Mediation. Attorney General for Taxpayer Defense. BEP.

I. INTRODUCCIÓN

En el inicio del siglo XXI, incluso desde finales del siglo anterior, en muchos países se han ido desarrollando mecanismos para resolver varios problemas que han surgido en materia tributaria, especialmente en la forma y tiempos de impartir justicia.

Uno de los principales problemas que enfrentan los contribuyentes de la mayoría de los países es la falta de eficiencia para resolver judicialmente los procesos relativos a la determinación del crédito fiscal y su cobro, el cual conlleva a descontentos por parte de aquellos, porque significan gastos que tendrán que realizar, principalmente los referentes a los emolumentos por los servicios prestados por un litigante tendientes a llevar el juicio en cuestión, gastos asociados al juicio como garantía del interés fiscal³, así como el tiempo que el contribuyente tiene

³ "Artículo 141.- Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos en los Artículos 74 y 142 de este Código... La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes. El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La autoridad fiscal vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación. En los casos en que los contribuyentes, a requerimiento de la autoridad fiscal, no lleven a cabo la ampliación o sustitución de garantía suficiente, ésta procederá al secuestro o embargo de otros bienes para garantizar el interés fiscal. En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía. La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código..."

que esperar hasta que se llegue a una resolución definitiva, el cual se traduce en incertidumbre e inseguridad jurídica.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en el segundo párrafo de su Artículo 17, señala que todas las personas tienen derecho a que se les administre justicia de manera pronta y expedita por parte de los tribunales⁴. Al ser un precepto constitucional, es un objetivo prioritario para el Estado mexicano, por ello, ha ido implementado varios mecanismos para poder conseguir la eficiencia y eficacia exigida para poder cumplir con dicho mandato constitucional, donde la primera característica atiende a que se tiene que resolver de la manera más rápida con los recursos mínimos indispensables, mientras que la segunda hace alusión a la capacidad de lograr el efecto que se desea.

México no es el único país que se ha preocupado en combatir este malestar, varios países europeos, latinoamericanos, así como Estados Unidos; han tomado medidas para poder acabar con esta problemática que existe tanto en el derecho interno de cada país, como en el derecho internacional.

Así, en líneas siguientes, daremos cuenta de los tratamientos que han dado diferentes países al problema de la eficiencia de la administración de justicia tributaria, principalmente a través de los novedosos mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC), así como el proyecto creado por la OCDE⁵ para combatir varias problemáticas tributarias a nivel internacional, nominado BEPS⁶.

En cuanto a México, hablaremos de la figura de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), una institución innovadora en el mundo tributario mexicano; así como de los acuerdos conclusivos, uno de los primeros procedimientos alternativos que se han utilizado en materia fiscal, el cual ha sido utilizado como base para la creación de otros mecanismos adoptados en distintos países, como en Latinoamérica y en Europa.

⁴ "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..."

⁵ Acrónimo de "Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos".

⁶ Acrónimo de "Erosión de la base imponible y traslado de beneficios", por sus siglas en inglés.

El principal objetivo del presente estudio es tratar de encontrar el origen de los acuerdos conclusivos partiendo de su naturaleza jurídica y con el apoyo de estudios comparativos de MASC en materia tributaria en otras jurisdicciones; así como el desarrollo que han tenido los primeros a lo largo de su vigencia en la legislación mexicana.

II. MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS

En este apartado abordaremos los diferentes mecanismos que han adoptado los distintos países para mejorar la impartición de justicia en materia tributaria. Naturalmente, todos los países tienen como principal medio de impartición de justicia el juicio ante los tribunales del Estado, el cual no se tomará en consideración, ya que es el medio que todo Estado tiene desde su formación, por lo que consideramos que es el medio básico e indispensable para resolver conflictos en todas las jurisdicciones, ya sea en materia tributaria o en cualquier otra, por lo que no representa una innovación en la regulación fiscal.

Dicho lo anterior, empezaremos el análisis de los mecanismos disímbolos al juicio ordinario ante tribunales del Estado, debido a que aquéllos realmente significan un remedio innovador y eficaz para resolver conflictos en manera de apoyo a los tribunales para descongestionar ligeramente su carga de trabajo, incluso se puede considerar que operan a la par de los juicios ordinarios de referencia.

En materia de mecanismos alternativos de solución de controversias, el párrafo quinto del Artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es el fundamento constitucional para la estipulación de estos procedimientos en las normas generales, por lo que pudiera decirse que existe un mandato constitucional de implementarlos sin hacer alguna restricción en cuanto a materia, incluso lo prevé expresamente para la materia penal⁷.

Ahora bien, es pertinente hacer un acercamiento a los MASC más importantes y usados en materia fiscal a nivel mundial. Es necesario hacer el estudio tanto de los medios autocompositivos como de los heterocompositivos, en estos últimos existe la intervención de un tercero en la solución de la controversia, en contraposición de los medios autocompositivos, tales como la autodefensa.

⁷ "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..."

1. *Mediación*

La mediación es uno de los medios de impartición de justicia alternativa más usado en las diferentes jurisdicciones. Según Jorge Álvarez, este MASC se caracteriza por la participación de un tercero en un conflicto con la finalidad de encontrar una fórmula de arreglo⁸, donde siempre se procurará un ambiente amigable entre las partes. El tercero que participa en la mediación es llamado mediador, este buscará convocar espacios de diálogo en las que guiará a las partes para que puedan llegar a un acuerdo que resulte lo más benéfico para ambos, sin que tenga una mayor intervención en la formulación de la solución, es decir, simplemente se limitará a reunir a las partes y a velar por el ambiente pacífico que debe haber en sus sesiones.

La solución a la que lleguen las partes de la mediación, no será vinculatoria para ninguno de ellos, excepto en los casos en los que alguna norma contemple su obligatoriedad cumpliendo ciertos requisitos, tal como en el caso de México y concretamente en materia tributaria con los novedosos acuerdos conclusivos ante la PRODECON, ya que los Artículos 69-E, en su primer párrafo⁹; y 69-H¹⁰ del Código Fiscal de la Federación (CFF), establecen que dichos acuerdos conclusivos deberán ser suscritos por el contribuyente, por la autoridad revisora y por la PRODECON; de igual manera menciona que no procederá medio de defensa alguno en contra de los acuerdos suscritos, por lo que se puede entender que la suscripción de los acuerdos conclusivos causará cosa juzgada y será vinculatoria tanto para el contribu-

⁸ Álvarez Banderas, Jorge, *La mediación fiscal en México. La ausencia de una herramienta efectiva en la solución de conflictos*, Lejona, Universidad del País Vasco, pp. 2 y 3, en <https://www.ehu.eus/documents/3012743/4523834/Alvarez-Banderas-Jorge.pdf>.

⁹ "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..."

¹⁰ "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".

yente como para la autoridad revisora, y estos acuerdos deberán ser inscritos en registro institucional de los acuerdos conclusivos en la PRODECON, según el Artículo 107 de los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”¹¹. Sin embargo, en un capítulo posterior profundizaremos en el tema.

De lo anterior, podemos resaltar que existe la intervención de un tercero en la búsqueda de una solución pacífica para evitar el litigio, sin embargo, esta intervención es bastante limitada. Asimismo, por regla general, la solución a la que lleguen las partes no será vinculatoria, pero sí podrá serlo, como lo mencionamos a manera de excepción, siempre y cuando una norma jurídica le dé el carácter de cosa juzgada al acuerdo que resulte del procedimiento de mediación.

2. Conciliación

Es el procedimiento mediante el cual las dos partes de un conflicto deciden encontrar una solución con la ayuda de un tercero denominado conciliador. Ambas partes voluntariamente optan que un tercero ajeno, normalmente experto en la materia de que se trata, los ayude a encontrar una solución a la discrepancia que hay entre ellas, solo que, a diferencia de la mediación, el conciliador tiene una mayor intervención en la búsqueda de la mejor solución al problema, es decir, que el conciliador actuará activamente en la formulación del arreglo entre las partes, haciendo recomendaciones concretas que considere pertinentes.

Igualmente, como en la mediación, el conciliador tiene por cometido procurar un ambiente sano y amigable entre las partes al momento en que estas se encuentren en las mesas de diálogo para la persecución de una solución, así como la convocatoria de dichas mesas de diálogo en las que guiará a las partes para que no se desvíen del objetivo de la conciliación. De la misma manera, los acuerdos que resulten de la conciliación no son vinculantes para las partes, con la misma excepción prevista para la mediación.

Se puede advertir que la mediación y la conciliación guardan muchas características en común; sin embargo, cabe destacar que la principal diferencia entre

¹¹ “Artículo 107.- El registro institucional de los Acuerdos Conclusivos, así como el resguardo y depósito de los documentos con firma autógrafa en los que consten los mismos, estará a cargo de la Dirección General de Acuerdos Conclusivos debiendo, en todo caso, dejar copia certificada de dichos instrumentos en los archivos de la Delegación Regional o Estatal Correspondiente.”

ambas consistente en la intervención activa del conciliador en la formulación de la solución a través de proposiciones, a diferencia del mediador, quien se limita a guiar a las partes para llegar a un acuerdo y a mantener un ambiente de paz entre éstas.

3. Arbitraje

El arbitraje es una forma heterocompositiva para solucionar controversias, al igual que la mediación y la conciliación. El procedimiento de arbitraje se tiene que pactar por las partes, generalmente a través de una cláusula arbitral. Este mecanismo es más utilizado que los dos anteriores, especialmente porque la resolución a la que llegue el árbitro, o en su defecto, el tribunal arbitral —en caso de ser colegiado—, será vinculativa para las partes. Dicha resolución es denominada laudo arbitral, y su carácter vinculativo no es susceptible de pactarse en contrario.

El arbitraje puede ser de Derecho Privado o de Derecho Público, según lo señala Mauricio Bravo, en donde dicha clasificación atiende a la calidad de los sujetos litigantes¹². En el primer caso, el arbitraje se da en relaciones entre particulares, mientras que en el segundo surge por relaciones entre Estados o entre un Estado y un particular. En este sentido, el segundo tipo de arbitraje es el que cobra relevancia en materia fiscal, ya que en éste los sujetos del arbitraje son: el contribuyente, por un lado, y el Estado por el otro.

Ahora bien, el arbitraje en materia tributaria, al ser de Derecho Público, tendrá que estar estipulado en una norma jurídica para que pueda operar. Sin embargo, muchos países son reacios a adoptar este mecanismo porque piensan que se transgreden principios tributarios como el principio de legalidad en materia fiscal, la indisponibilidad de la percepción de la renta pública, así como la eventual violación al principio de igualdad del contribuyente y la afectación al orden público¹³. No obstante, otros doctrinarios hablan de la importancia del arbitraje tributario por la falta de especialización que tienen los jueces en la materia fiscal¹⁴, lo cual supondría

¹² Bravo, Mauricio, *Arbitraje en materia tributaria*, México, IFA Grupo Mexicano, 2005, p. 3, <https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/ArbitrajeMateriaFiscal-1.pdf>.

¹³ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria*, *Memorias del Foro Internacional*, Ciudad de México, PRODECON, 2014, p. 55, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_soluci_n_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf.

¹⁴ *Ibidem*, p. 62.

que la implementación de este tipo de arbitraje traería como consecuencia que las resoluciones pudieran ser dictadas por un tercero con más conocimiento en la materia.

Existe otra discusión en torno a quiénes podrían ser árbitros en materia tributaria, debido a que, a diferencia de los arbitrajes comerciales, se piensa que en un arbitraje fiscal no cabría la posibilidad de pactar al árbitro que llevaría a cabo el procedimiento. En ese sentido, el abogado portugués, Diogo Leite Campos, menciona que Portugal creó un centro de arbitraje institucionalizado que depende del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales, esto con la finalidad de que los árbitros que desahoguen dichos arbitrajes estén supervisados y cumplan con los requisitos establecidos por el propio Estado para poder ser árbitros; así, se garantiza la capacidad y especialización de los juzgadores en estos procedimientos. Asimismo, Diogo Leite indica que la mitad de los árbitros son jueces jubilados, y la otra mitad son profesores y abogados en materia fiscal, lo cual presupone que éstos tienen experiencia en la impartición de justicia¹⁵.

Lo importante de este MASC, es que al tener el laudo fuerza de cosa juzgada será vinculativo para las partes, y que el arbitraje deberá de estar contemplado en alguna ley para que tenga validez su operación.

III. DERECHO COMPARADO

Antes de empezar al análisis de los mecanismos que ha implementado México para la impartición más rápida y eficaz de justicia en materia tributaria, específicamente de los acuerdos conclusivos, haremos un estudio general de las medidas que han adoptado otros países para solucionar dicho problema, inclinándonos por países ubicados tanto en Europa como en América.

1. Italia

En la página web “Agenzia Entrate”¹⁶ del Ministerio de Economía y Finanzas de Italia¹⁷, se encuentra descrito a grandes rasgos el procedimiento del *accertamento*

¹⁵ *Ibidem*, p. 65.

¹⁶ “Agencia de Ingresos de Italia”, en español, es la agencia gubernamental italiana que hace cumplir el código financiero de Italia y recauda impuestos e ingresos.

¹⁷ Ministerio de Economía y Finanzas, *Accertamento con adesione*, Agenzia Entrate (Italia), <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl>.

*con adesione*¹⁸ creado en el año 1997. Este permite al contribuyente definir los impuestos adeudados y así evitar el surgimiento de una disputa fiscal. Es un acuerdo entre el contribuyente y la autoridad fiscal que se puede realizar antes de la emisión de un aviso de evaluación o incluso después de dicho aviso, siempre que el contribuyente no presente una apelación ante el juez de impuestos.

El *accertamento con adesione* procede frente a todos los impuestos directos e indirectos más importantes en Italia y puede ser solicitado tanto por el contribuyente como por la autoridad fiscal; pueden solicitarlo todos los contribuyentes, sin restricción alguna.

Este mecanismo le brinda al contribuyente un beneficio consistente en reducción de las sanciones administrativas. Este beneficio ha sido imitado en varias jurisdicciones al adoptar un MASC, porque hace que sea más atractivo para el contribuyente solicitar que se resuelva un conflicto mediante estos MASC cumpliéndose además el objetivo del Estado de evitar que se saturen los tribunales con cargas muy grandes de trabajo.

En cuanto al desarrollo del *accertamento de adesione*, se realiza en forma de conainterrogatorio y con el pago de la suma acordada o de la primera cuota, ya que se puede realizar el pago en una sola exhibición o en varias cuotas. Puede requerir varias reuniones ilimitadas, donde el contribuyente puede ser representado o asesorado por un abogado para buscar llegar a un acuerdo con la autoridad fiscal.

Cuando se llega a un acuerdo, el contenido se refleja en un *atto di adesione*¹⁹ que debe ser firmado por ambas partes, el cual toma el carácter de cosa juzgada. En caso de que no se llegue a un acuerdo, el contribuyente puede apelar ante el juez de impuestos contra el acto ya emitido —o que se emitirá posteriormente— por la autoridad fiscal²⁰.

Por otro lado, en el Foro Internacional sobre los Procedimientos Alternativos de Solución de Diferendos en Materia Tributaria, el abogado italiano Giovanni

¹⁸ Traducción en español: "Evaluación con adhesión".

¹⁹ "Acto de adhesión"; en español, es el acto que se elabora al finalizar el conainterrogatorio, cuando se llega a un acuerdo, la suscripción del contribuyente se formaliza con ella. El *accertamento con adesione* aún no se ha finalizado, ya que es necesario esperar el momento del pago de la suma global o, si en cuotas, tenemos en cuenta la fecha de pago de la primera cuota.

²⁰ *Idem*.

Moschetti mencionó que este mecanismo ha traído como consecuencia algunos problemas. Primero hay que mencionar que, en el momento en que el contribuyente solicita la instancia para el *accertamento de adesione* se suspenden los términos para imponer el recurso ante los tribunales fiscales y se tienen 90 días para que el contribuyente y la autoridad fiscal lleguen a un acuerdo por virtud de este mecanismo alternativo. En este sentido, Giovanni Moschetti dice que la Administración Fiscal ha manifestado que varios contribuyentes activan la instancia del *accertamento de adesione* solamente para tener 90 días extra para presentar el recurso²¹.

La ley no contempla la participación de un tercero neutral, por ello, Diana Bernal Ladrón de Guevara, Israel Santos y Pastora Melgar señalan que el *accertamento de adesione* es un tipo de medio autocompositivo de solución de controversias, ya que la solución es conseguida por las mismas partes. Por otro lado, Giovanni Moschetti establece que la mayoría de los doctrinarios italianos la consideran como un acto imperativo unilateral al que el contribuyente puede adherirse²². Por nuestra parte, coincidimos en considerarlo como un acto imperativo unilateral del Estado al que se puede adherir el contribuyente, el cual puede entenderse como un medio autocompositivo si se toma en cuenta que requiere el consenso de las partes.

2. España

España contempla tres MASC en su Ley General Tributaria (LGT)²³: la tasación pericial contradictoria, las actas con acuerdo y las actas con conformidad²⁴, de las cuales, para efectos de este estudio, nos enfocaremos en las actas con acuerdo.

²¹ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria*, Memorias del Foro Internacional, Ciudad de México, PRODECON, 2014, p. 41, visible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_solucion_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf.

²² *Ibidem*, p. 36.

²³ *Ley General Tributaria* (España), visible en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

²⁴ Bernal Ladrón de Guevara, Diana, Santos Flores, Israel, y Melgar Manzanilla, Pastora, "Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, núm. 16, 2014, p. 5, visible en <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>.

El Artículo 155 de la mencionada LGT regula las actas con acuerdo. Este mecanismo empezó a operar en el 2004, que consiste en estudiar aquellos hechos o la estimación, valoración o medición sobre los que el contribuyente tenga duda que sean correctos, mediante un acuerdo entre este y la autoridad fiscal, siempre y cuando se concrete previo a la liquidación de la obligación fiscal.

El fundamento en mención, estipula que procederá el acta con acuerdo bajo tres supuestos: “Cuando... deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta”²⁵.

Ahora bien, para el perfeccionamiento del acuerdo, debe ser suscrito el acta por el contribuyente o su representante y por la autoridad que realizó la inspección, denominada inspección de los tributos; dicha acta será vinculativa para las partes y solo podrá ser impugnada mediante el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho, regulada en la legislación española. No obstante, la ley exige como requisito indispensable para la suscripción del acta con acuerdo, que el obligado tributario otorgue una garantía por las cantidades que puedan derivarse del acta, de lo contrario no surtirá sus efectos.

Podemos concluir que se trata de un mecanismo alternativo de impartición de justicia tributaria con la característica de ser consensual entre la autoridad fiscal y el contribuyente, el cual lo podremos clasificar como una negociación, ya que no existe la intervención de un tercero.

3. *Estados Unidos*

En el 2002, Estados Unidos implementó un programa nuevo para impartir justicia alternativa en materia fiscal, denominado *Fast Track Dispute Resolution Pilot Program*²⁶ de la división *Large and Mid-Sized Business* del IRS²⁷; sin embargo, debido

²⁵ *Ley General Tributaria* (España), p. 80, visible en <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

²⁶ Traducción en español: “Programa Piloto de Procedimientos Acelerados de Resolución de Controversias”.

²⁷ Traducción en español: “Servicio de Recaudación Interna de Rentas”.

al éxito que tuvo dicho programa, decidieron hacerlo permanente. Este programa contemplaba dos procedimientos: (i) el *Fast Track Mediation*²⁸; y (ii) el *Fast Track Settlement*²⁹.

En el primero de ellos, un funcionario del *Appeals Office*³⁰ del IRS funge como mediador para incitar al contribuyente y a la autoridad fiscal a llegar a una solución. Este mediador se enfoca únicamente en facilitar las discusiones y el trabajo entre las dos partes, en caso de que no lleguen a un acuerdo termina el procedimiento. Por otro lado, en el *Fast Track Settlement* el funcionario del *Appeals Office* igualmente busca facilitar las condiciones para que ambas partes lleguen a un acuerdo; sin embargo, a diferencia del *Fast Track Mediation*, en caso de que no lleguen a un acuerdo en un primer momento, el tercero neutral puede hacer las veces de un *appeals officer* de un proceso de apelación ordinario; este hace un estudio del caso conforme a este último proceso y llega a una resolución. Este funcionario le hace saber a las partes la recomendación a la que llegó y estos expresarán si están conformes o no con la solución reflejada en dicha recomendación, si alguna de aquellas no está de acuerdo no será vinculativa³¹.

Una vez que se completó el procedimiento con un acuerdo, ya sea cualquiera de las dos alternativas que se haya optado, las partes firman un acuerdo de tracto abreviado donde se detalla el mismo y después entran a un *Closing Agreement*³². Con todos estos pasos completados, el acuerdo es vinculativo para ambas partes y no puede ser impugnado.

Como podemos observar, el *Fast Track Mediation* se asimila más a una mediación, tal como lo indica su nombre, ya que la intervención del tercero neutral es muy limitada, sin tener la posibilidad de proponer una recomendación. Mientras que el *Fast Track Settlement* se puede catalogar como una conciliación, debido a que el tercero neutral tiene una intervención activa durante el proceso, principalmente si no llegan a un acuerdo en un primer momento, donde él podrá emitir una recomendación concreta que las partes podrán aceptar o rechazar.

²⁸ Traducción en español: "Procedimiento Acelerado de Mediación".

²⁹ Traducción en español: "Procedimiento Acelerado de Acuerdo".

³⁰ Traducción en español: "Oficina de Apelaciones".

³¹ Katz-Pearlman, Sharon, "IRS Fast Track Mediation and Settlement", *The CPA in Mediation and Arbitration, The CPA Journal*, New York, 2003, visible en <http://archives.cpajournal.com/2003/0603/dept/d066803.htm>.

³² Traducción en español: "Acuerdo de cierre".

4. Portugal

Portugal es el parámetro fundamental en cuanto a la implementación de un arbitraje fiscal. Es el país que mejor ha implementado este mecanismo y le ha sido bastante efectivo. Este instrumento fue instaurado en el 2011 a través del Decreto Ley N° 10/2011³³, que entró en vigor a partir del 1° de julio del mismo año³⁴; por lo que podemos advertir que no lleva mucho tiempo en operación, como casi todos los MASC en materia tributaria. El abogado portugués citado en el capítulo anterior, Diogo Leite Campos, menciona que, a diferencia de muchos países, Portugal no consideró que el arbitraje en materia fiscal significara una violación a principios constitucionales. En cambio, establece que más bien se hizo un análisis por cuestiones tanto científicas como prácticas³⁵.

En cuanto a las cuestiones científicas, se atendió a resolver los pormenores que existían en el acceso a la justicia por parte de los contribuyentes, principales afectados por la demora en llegar a una resolución de los tribunales. Otra cuestión que se estudió fue el tema de quién sería el facultado para ser árbitro; sin embargo, ya no profundizaremos en ella porque ya la abordamos en el capítulo anterior. Ahora bien, en relación con las cuestiones prácticas, las principales fueron que los tribunales del Estado ya no estarían saturados con trabajo al poder desahogar algunos asuntos ante los árbitros y, fundamentalmente, que el contribuyente gastaría la misma cantidad de dinero en un proceso ante los tribunales que en un procedimiento de arbitraje fiscal; esto fue determinado por un decreto emitido por el Estado portugués³⁶. En este sentido, en los casos en que el contribuyente no designe a uno de los árbitros solamente pagará una parte de la tarifa de arbitraje, en la que están comprendidos los honorarios de este. Por el otro lado, si el con-

³³ Publicado en el Diario de la República (Portugal) el 20 de enero de 2011, visible en <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>.

³⁴ Martinoli, Carolina, "Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis del Derecho Comparado", *XXV Concurso de Monografías*, Panamá, CIAT, 2017, p. 57, visible en https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf.

³⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, "Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria", *Memorias del Foro Internacional*, Ciudad de México, PRODECON, 2014, pp. 64 y 65, visible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_solucion_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf.

³⁶ *Idem*.

tribuyente decide designar a uno de los árbitros, tendrá que pagar la tarifa arbitral completa.

En conclusión, Portugal buscó implementar un MASC en materia tributaria que estuviera estrechamente ligada con el Estado, ya que este establece los requisitos para poder ser árbitro, no queda a discreción de las partes. Evidentemente, no hace falta estudiar la naturaleza jurídica de este instrumento, ya que a todas luces y, como lo dice su nombre, se trata de un arbitraje. La resolución a la que llega el árbitro es un laudo, el cual tiene carácter de cosa juzgada y, por lo mismo, será vinculativa para las partes.

5. *México*

Naturalmente, el país que toma más relevancia para el presente estudio es México, esto para ver cómo está ubicado en el desarrollo de los MASC en materia fiscal, por lo cual, su análisis será más exhaustivo que el de los anteriores.

El principal instrumento que México ha implementado como medio de justicia alternativa en materia tributaria son los acuerdos conclusivos tramitados ante la PRODECON. No obstante, no entraremos a más detalle sobre dicho procedimiento en el presente capítulo, ya que deliberaremos a profundidad sobre él en el siguiente apartado.

6. *Proyecto BEPS*

En el presente capítulo, ya dimos una semblanza de la regulación e implementación de los MASC en el ámbito nacional en diferentes jurisdicciones, ahora haremos un análisis en el ámbito de organismos internacionales. Para efectos de este tema, es indispensable examinar las políticas que realiza la OCDE, ya que es una de las principales organizaciones internacionales que estudian y regulan en el ámbito fiscal.

En los términos anteriores, resulta pertinente separar uno de los proyectos por parte de la OCDE para proceder a su análisis, siendo este el Proyecto BEPS cuyo reporte final fue publicado en octubre de 2015³⁷. La OCDE define BEPS como “la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales... con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones

³⁷ Visible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

donde existe escasa o nula actividad real...”³⁸. BEPS es un proyecto compuesto por quince acciones, de las cuales únicamente la acción 14, “Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias”, es relevante para este texto.

La acción 14 de BEPS busca prever un mecanismo de solución pacífica de controversias que se establezca en los convenios bilaterales fiscales. Para ello, se basan en el procedimiento amistoso regulado en el Artículo 25 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE³⁹, que en re-

³⁸ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *10 Preguntas sobre BEPS*, OCDE, p. 1, visible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.

³⁹ “Artículo 25. Procedimiento Amistoso.

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio podrá, con independencia de los recursos previstos por el derecho interno de esos Estados, someter su caso a la autoridad competente del Estado contratante del que sea residente o, si fuera aplicable el apartado 1 del artículo 24, a la del Estado contratante del que sea nacional. El caso deberá ser planteado dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que implique una imposición no conforme a las disposiciones del Convenio.

2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si no puede por sí misma encontrar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión por medio de un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio. El acuerdo será aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes.

3. Las autoridades competentes de los Estados contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio por medio de un acuerdo amistoso. También podrán ponerse de acuerdo para tratar de eliminar la doble imposición en los casos no previstos en el Convenio.

4. A fin de llegar a un acuerdo en el sentido de los apartados anteriores, las autoridades competentes de los Estados contratantes podrán comunicarse directamente, incluso en el seno de una comisión mixta integrada por ellas mismas o sus representantes.

5. Cuando, a) en virtud del apartado 1 una persona haya sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante alegando que las medidas adoptadas por uno o por ambos Estados contratantes implican para ella una imposición no conforme con las disposiciones del presente Convenio, y b) las autoridades competentes no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión conforme a lo dispuesto en el apartado 2, en el plazo de dos años desde la presentación del caso a la autoridad competente del otro Estado contratante, a instancia del contribuyente, se someterá a arbitraje toda cuestión irresoluta relacionada con ese caso. Sin embargo, este sometimiento no podrá realizarse cuando un tribunal u organismo administrativo

sumidas cuentas consiste, según la OCDE, en que “las autoridades competentes de los Estados contratantes pueden resolver las diferencias o superar obstáculos en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado”⁴⁰.

Es interesante porque es un MASC en materia tributaria por virtud del cual el Estado contratante, de donde es residente el sujeto que causó un impuesto en otro Estado contratante, funge como representante de dicho contribuyente, quien negociará con el otro Estado parte —donde se causó el impuesto— para evitar una doble imposición o alguna violación al convenio del que se trate. Ahora, si se llega a un acuerdo entre los Estados contratantes se elaborará un dictamen de resolución y este será vinculante para ambos Estados. Por el contrario, si no se llega a un acuerdo o queda alguna cuestión irresoluta, el contribuyente podrá solicitar un arbitraje para que resuelvan esas cuestiones pendientes, en el cual se emitirá un laudo que será vinculante para ambos Estados.

Podemos ver que el procedimiento amistoso es un mecanismo internacional, independiente a los que tenga cada Estado en su Derecho interno, que busca resolver los conflictos que surjan de la aplicación e interpretación de los tratados internacionales en materia tributaria, mismos que tienen como objetivo minimizar los riesgos de incertidumbre y doble imposición que conlleva la aplicación de los tratados internacionales de esta naturaleza.

Entonces lo que sugiere la OCDE, es que todos los Estados miembro realicen las modificaciones necesarias en su legislación interna para que, al momento de que celebren tratados internacionales en materia tributaria, no exista un obstáculo en su Derecho interno que impida la implementación del procedimiento amistoso y, en su defecto, que siempre estipulen este mecanismo en dichos convenios bilaterales.

de cualquiera de los Estados contratantes se haya pronunciado previamente sobre dichas cuestiones irresolutas. A menos que una persona a la que concierna directamente el caso rechace el acuerdo amistoso que aplique el dictamen, dicho dictamen será vinculante para ambos Estados y aplicable independientemente de los plazos previstos por el derecho interno de los Estados contratantes. Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo el modo de aplicación de este apartado.”

⁴⁰ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Resúmenes. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*, OCDE, p. 49, visible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>.

IV. ACUERDOS CONCLUSIVOS

1. Antecedentes

En México, a finales del siglo xx y principios del siglo xxi, empezó una tendencia por parte del gobierno de implementar los MASC en la materia fiscal, derivado de las problemáticas que existían tanto en México como a nivel mundial en el tema.

En los inicios de la década de 1990, se dio el primer paso de esta tendencia sobre la implementación mencionada anteriormente, por virtud del cual México celebró sus primeros Tratados para Evitar la Doble Tributación (TEDT), de los cuales destacaremos los firmados con Francia, Estados Unidos y Singapur en 1991, 1992, y 1994, respectivamente⁴¹. Sin embargo, lo importante para el presente estudio no son estos tratados *per se*, sino la cláusula de acuerdo amistoso que se introdujo en ellos como herramienta para resolver controversias que surjan de los mismos. En este orden de ideas, sí se ha usado el acuerdo amistoso para resolver conflictos derivados de los tratados en cuestión; sin embargo, tuvieron lugar más de diez años después de haberse firmado cada uno de los tratados indicados. El primer acuerdo amistoso firmado con cada uno de los países de los tres tratados mencionados fueron: primero se firmó uno con Francia en el año 2003⁴², posteriormente se firmó uno con Estados Unidos en el 2005⁴³ y, finalmente, se firmó uno en el 2006 con Singapur⁴⁴.

Ahora bien, derivado de la celebración de los TEDT, México llevó a cabo modificaciones en su legislación interna para armonizar su contenido con el de los

⁴¹ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Estado que guardan los Convenios Fiscales celebrados por México*, México, SHCP, 2019, visible en [file:///C:/Users/69400/Downloads/CUADRO+ESTADO+TRATADO+OCTUBRE%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/69400/Downloads/CUADRO+ESTADO+TRATADO+OCTUBRE%20(3).pdf)

⁴² Servicio de Administración Tributaria, *Acuerdo Amistoso entre México y la República Francesa sobre la interpretación y la aplicación de los párrafos 2 y 3 del Artículo 11 del TEDT*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20\(1\).zip/Francia%20\(Español\).pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20(1).zip/Francia%20(Español).pdf).

⁴³ Servicio de Administración Tributaria, *Acuerdo Amistoso entre México y EE. UU. en materia de residencia fiscal*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+AmistOsos%20\(1\).zip/Estados%20Unidos-Residencia%20Fiscal%20\(Español\).pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+AmistOsos%20(1).zip/Estados%20Unidos-Residencia%20Fiscal%20(Español).pdf).

⁴⁴ Servicio de Administración Tributaria, *Acuerdo Amistoso entre México y la República de Singapur sobre la interpretación y la aplicación del párrafo 5, inciso A), Subinciso III) del Primer Protocolo del TEDT*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20\(1\).zip/Singapur%202006.pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20(1).zip/Singapur%202006.pdf).

TEDT. La reforma más importante respecto de los MASC en materia fiscal fue la que se hizo al CFF que entró en vigor en el año 1997⁴⁵, consistente en adicionar la fracción VIII del Artículo 124⁴⁶, y el tercer párrafo del Artículo 125⁴⁷ del ordenamiento en cuestión. La primera de las adiciones señala la improcedencia del recurso de revocación cuando se haga valer contra resoluciones dictadas por la autoridad administrativa en un MASC previsto en cualquier TEDT firmado por México, siempre que dicho MASC sea haya iniciado después de que se haya emitido una resolución mediante un recurso de revocación o un juicio contencioso administrativo. Por el otro lado, la segunda adición contempló la posibilidad de impugnar un acto administrativo a través de una MASC contenido en un TEDT, solo si el actor es un residente en el extranjero y exista un TEDT con su país de residencia, y podrá interponerlo con anterioridad o posterioridad a la resolución del recurso de revocación o del juicio de nulidad.

⁴⁵ Publicado en el DOF el 30 de diciembre de 1996, visible en http://dof.gob.mx/nota_to_imagen_fs.php?codnota=4907228&fecha=30/12/1996&cod_diario=209875.

⁴⁶ "Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

...

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa".

⁴⁷ "Artículo 125.- El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía. Si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la sala regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que conozca del juicio respectivo.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por este Código. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa".

Posteriormente, el 5 de enero de 2004 se tomó la segunda medida en esta tendencia tributaria, mediante una gran reforma fiscal que entró en vigor en el mes mencionado, por virtud del cual se reformaron, adicionaron y derogaron diversas disposiciones del CFF, pero teniendo una gran importancia para efectos de este texto, la adición del Artículo 18-B del mencionado Código, en el que se establecieron las atribuciones de la PRODECON como principal defensor y protector de los derechos e intereses de los contribuyentes, tanto en materia fiscal como en materia administrativa, a través de sus facultades de asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención⁴⁸. Sin embargo, todavía no se había constituido la PRODECON, por lo que no tuvo un impacto inmediato esta adición al CFF, pero fue el antecedente que abrió las puertas a las demás implementaciones en materia de MASC fiscal.

Por último, el tercer paso de los señalados ocurrió en el 2006, año en que se expidió la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (LOPDC), la cual entró en vigor en septiembre de ese mismo año⁴⁹. Ahora sí, ya se contaba con la norma jurídica que diera nacimiento a este organismo protector de los derechos de los contribuyentes y así poder cumplir efectivamente con lo buscado en los dos años anteriores. Sin embargo, el desarrollo de este organismo sufrió un retroceso debido a que el decreto de ley por la cual se expidió la LOPDC fue impugnada por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006, la cual se resolvió hasta el 16 de mayo de 2008, publicándose con sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009⁵⁰.

⁴⁸ "Artículo 18-B.- La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes en materia fiscal y administrativa, estará a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, correspondiéndole la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, en todo tipo de asuntos emitidos por autoridades administrativas y organismos federales descentralizados, así como, determinaciones de autoridades fiscales y de organismos fiscales autónomos de orden federal".

⁴⁹ Publicado en el DOF el 4 de septiembre de 2006, visible en http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codi_go=4930008&fecha=04/09/2006.

⁵⁰ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ¿Qué es Prodecon? Historia, México, PRODECON, visible en <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>.

El 28 de abril del 2011 fue electa la primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente, llamado Ombudsman fiscal, y no entró en funciones la PRODECON sino hasta el 1° de septiembre del 2011. Por lo que podemos observar, hubo un periodo de cinco años de inactividad de este organismo desde el momento de su creación hasta que realmente empezó a ejercer sus funciones.

En seguimiento al análisis histórico de lo sucedido desde el 2004 hasta el 2011, vemos cómo México fue avanzando en el desarrollo de protección tributaria.

Ahora bien, en un principio la PRODECON únicamente estaba facultada para llevar dos procedimientos: el procedimiento de queja y de reclamación; siendo las dos un MASC. En ambos procedimientos se tiene como objetivo que, en la conclusión del procedimiento, la PRODECON emita una recomendación pública no vinculatoria o adopte las medidas correctivas necesarias⁵¹.

Pese a la relevancia que cobraron estos procedimientos, se hablaba de que hacía falta otro que fuera más efectivo y en el que hubiera una mayor participación del contribuyente. En consecuencia, en la famosa reforma fiscal para 2014, se incorporó a la regulación fiscal mexicana el mecanismo de los acuerdos conclusivos, mismo que entró en vigor el día 1° de enero de 2014⁵², por virtud del cual se adicionó el Capítulo II del Título III del CFF, denominado “De los Acuerdos Conclusivos”.

2. Desarrollo

Los acuerdos conclusivos han sido el MASC más importante en la legislación mexicana fiscal. Este mecanismo procede frente a hechos y omisiones descritos y

⁵¹ “Art. 5.- LOPDC. Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

...

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente Ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades;

...

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a Derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales...”

⁵² Publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2013, http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5324942&fecha=09/12/2013.

asentados en un documento por la autoridad fiscal, mediante una visita domiciliaria, una revisión de gabinete o una revisión electrónica, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales. El contribuyente podrá solicitar este procedimiento antes de que se le notifique al contribuyente la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. Siempre la autoridad ya habrá hecho la calificación de hechos u omisiones y, a su vez, el contribuyente propondrá una calificación que considere que es la correcta⁵³.

Ahora bien, una característica importante de este medio de justicia alternativa es que existe la intervención de un tercero imparcial, este tiene por cometido convocar mesas de diálogo en los que el contribuyente y la autoridad que ejerció las facultades de comprobación, llamada autoridad revisora, buscarán llegar a una solución en la que ambas partes estén de acuerdo, donde dicho tercero neutral tiene como objetivo procurar un ambiente amigable mientras las partes dialogan y el guiarlas para llegar a dicho consenso; igualmente, este tercero interesado funge como testigo.

Como podemos advertir, se trata de un simple mediador; sin embargo, lo interesante y destacable es que, en este proceso, el mediador es el ombudsman fiscal mexicano, es decir, la PRODECON —un organismo institucional que justamente tiene como objeto procurar los derechos del contribuyente—. La figura del ombudsman fiscal es poco frecuente en las legislaciones de la mayoría de los países, y en México sí existe y no solo eso, sino que participa activamente en este MASC en materia tributaria. La gran relevancia surge porque al ser el ombudsman fiscal el mediador, garantiza al contribuyente que será guiado en todo este procedimiento por

⁵³ Código Fiscal de la Federación. “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”.

un asesor especializado en la materia tributaria, independientemente del derecho que tiene de acudir con un abogado a dichas reuniones.

Al final del procedimiento, si se llega a un consenso se procederá a la suscripción del acuerdo conclusivo, el cual deberán firmar el contribuyente, la autoridad revisora y la misma PRODECON⁵⁴, y adquirirá el carácter de cosa juzgada. El beneficio fiscal que se determinó en caso de que se usara este instrumento, es el derecho a la condonación del 100% de las multas que deriven de esas contribuciones en la primera ocasión que se adopte⁵⁵, mientras que en las siguientes suscripciones del mismo contribuyente se aplicará lo estipulado en el Artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente⁵⁶.

⁵⁴ Código Fiscal de la Federación. "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".

⁵⁵ 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".

⁵⁶ "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".

Los acuerdos conclusivos suscritos no serán impugnables, es decir, no procederá medio de defensa alguno contra el acuerdo suscrito por las partes. De igual manera, estos acuerdos solo tendrán efectos *inter partes*, y en ningún caso generarán precedentes, tal como lo señala el CFF⁵⁷. Todos los acuerdos conclusivos deberán inscribirse en el registro institucional de los acuerdos conclusivos de la PRODECON.

3. Estadísticas

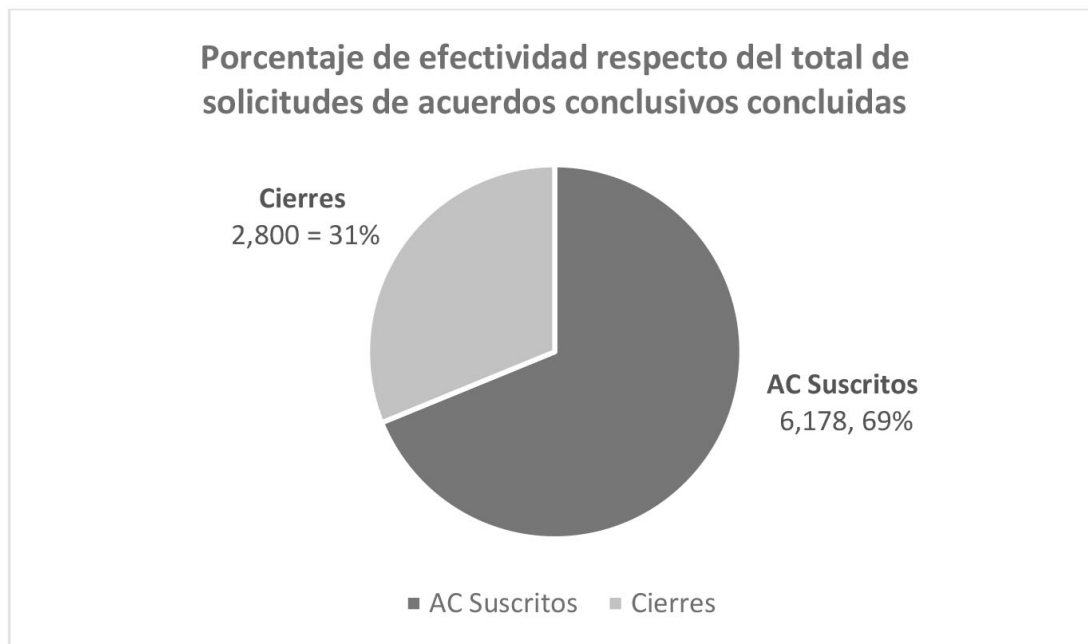
Es cierto que los acuerdos conclusivos son un procedimiento novedoso para la solución de controversias tributarias de manera alterna a la impartición de justicia por los tribunales, por todos los elementos y características mencionados anteriormente. No obstante, es necesario saber si dicho procedimiento ha sido tan exitoso como se esperaba o, por el contrario, debido a algún obstáculo no ha alcanzado la eficiencia especulada.

En ese sentido, la propia PRODECON ha publicado varias estadísticas muy interesantes que reflejan la participación que ha habido de los contribuyentes, su porcentaje de efectividad y otros más. Cabe destacar que la PRODECON ha registrado estos números desde el primer día que empezaron sus operaciones al público respecto de los acuerdos conclusivos, por lo que dichas estadísticas comprenden el periodo del 1° de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2019, por lo que podemos advertir, se va actualizando de manera anual, llegando hasta el año anterior.

La primera estadística refleja el porcentaje de efectividad respecto del total de las solicitudes de acuerdos conclusivos concluidas; se determinó que de un total de 8,978 solicitudes de acuerdos conclusivos que concluyeron, 6,178 de ellas terminaron en la suscripción del mismo, el cual representa el 69% del total; y en los 2,800 restantes se terminó el procedimiento con el acuerdo de cierre, es decir, que del 100% de los procedimientos de acuerdos conclusivos que concluyeron,

⁵⁷ "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".

en el 31% de ellos no se llegó a un consenso entre el contribuyente y la autoridad revisora⁵⁸.



Asimismo, la PRODECON hizo una relación del total de solicitudes de acuerdo conclusivo activas en contra de las ya concluidas, de las cuales, de un total de 11,640 solicitudes, 10,490 ya se concluyeron y 1,150 siguen activas. Por lo que podemos señalar que, hasta finales del año pasado, ya se habían resuelto un poco más del 90% de las solicitudes de acuerdos conclusivos que se habían presentado desde la entrada en vigor de dicho procedimiento⁵⁹.

Por otro lado, la PRODECON presentó dos estadísticas interesantes, aunque no son de gran relevancia para el estudio que estamos realizando, por lo que simplemente haremos una breve mención de ellas. La primera señala que, del total de 11,640 solicitudes de acuerdos conclusivos, aproximadamente en el 70% de ellos, la autoridad revisora ha sido el Servicio de Administración Tributaria, mejor conocido como SAT⁶⁰. Mientras que la segunda estadística destaca que, del mismo

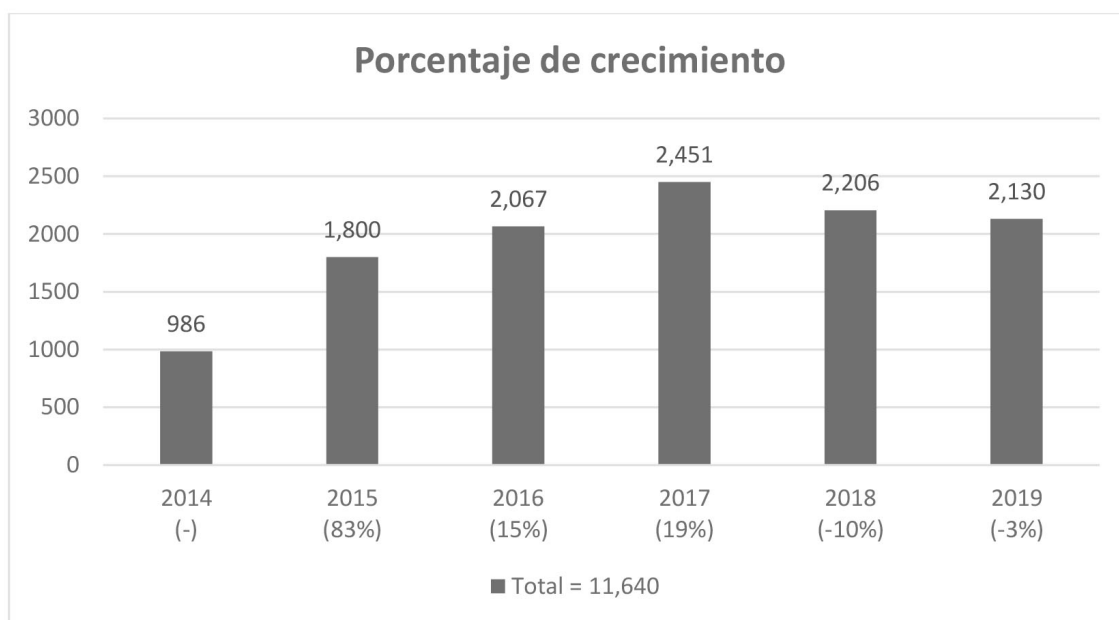
⁵⁸ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Datos Abiertos. Acuerdos conclusivos*, México, PRODECON, visible en http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/porcentaje_de_efectividad_respecto_del_total_de_sac_concluidas.pdf.

⁵⁹ *Ibidem*, http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_activas_vs_concluidas.pdf.

⁶⁰ *Ibidem*, http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_sac_por_autoridad_revisora.pdf.

número de total de solicitudes, casi el 80% han sido presentadas por personas morales, por lo que podemos observar que las personas físicas ven menos atractivo el uso de este mecanismo⁶¹.

Por último, queremos sobresaltar el porcentaje de crecimiento que han tenido las solicitudes de acuerdos conclusivos durante el periodo mencionado anteriormente. La estadística consiste en reflejar el crecimiento que hubo en el año señalado respecto del año anterior, para efecto didácticos insertamos una tabla a continuación⁶²:



Como se puede advertir, hubo un gran crecimiento en el segundo año y continuó de manera un poco más mesurada en los siguientes dos años. Por el contrario, desafortunadamente, en el quinto y en el sexto año hubo un decrecimiento en las solicitudes presentadas por los contribuyentes⁶³.

4. Colofón

En los términos vistos en el presente capítulo, es pertinente resaltar los aspectos más importantes de los acuerdos conclusivos para efectos del presente estudio.

⁶¹ *Ibidem*, http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_por_tipo_de_persona.pdf.

⁶² *Ibidem*, http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/porcentaje_de_crecimiento.pdf.

⁶³ *Ibidem*, http://www.prodecon.gob.mx/datosAbiertos/CSV/acuerdos_conclusivos/total_de_solicitudes_de_acuerdo_conclusivo_sac.pdf.

Los acuerdos conclusivos, como la mayoría de los MASC, han representado un beneficio económico para los contribuyentes, ya que han abierto las puertas para que éstos formen parte de un procedimiento que dura menos tiempo que un juicio ordinario, lo que pudiera derivar en obtener una resolución favorable y que se paguen menos servicios de asesoría de un abogado, o incluso, que no se contrate a un abogado que asesore al contribuyente durante el procedimiento debido a la figura de la PRODECON, quien velará por los derechos de aquél en todo momento durante el trámite de los acuerdos conclusivos.

Asimismo, se puede advertir que este procedimiento facilita el acceso a todos los contribuyentes; las personas que cuenten con menos recursos económicos podrán formar parte del procedimiento sin tener que invertir cantidad de dinero alguna en asesoría fiscal ya que las asistirá la PRODECON, quien brinda sus servicios de manera totalmente gratuita, tal como lo señala el Artículo 3o. de la Ley Orgánica de dicha institución⁶⁴. Igualmente, los contribuyentes recibirán la condonación total de multas tratándose del primer acuerdo conclusivo suscrito.

En seguimiento a lo dicho en líneas anteriores, la adopción de este instrumento no solamente significa un beneficio para los contribuyentes como ya lo indicamos, sino que también el Estado se puede ver beneficiado. El Estado recaudador tiene por objetivo allegarse de recursos por parte de los ciudadanos, sin embargo, si se demora en percibir dichos recursos cinco o diez años a través de una sentencia emitida por un juez o, en su defecto, no percibir dicho beneficio en su totalidad, entonces ya no se estaría cumpliendo con su objetivo de recaudación. Por ello, la adopción de este mecanismo ha servido para que el Estado mexicano haya podido percibir ingresos mediante el pago de contribuciones que se han acordado a través de los 6,178 acuerdos conclusivos suscritos; es decir, que su proceso de recaudación evita su obstaculización que deriva del retraso en la emisión de sentencias por parte de los tribunales.

⁶⁴ Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente "Artículo 3.- Los servicios que regula esta Ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo. Tratándose de los servicios de representación a que hace referencia la fracción II del artículo 5, únicamente se proporcionarán cuando el monto del asunto no exceda de treinta veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año...".

Por otro lado, es importante señalar que los acuerdos conclusivos han tenido una buena impresión por parte de los contribuyentes, como vimos hubo un crecimiento paulatino en las solicitudes del mencionado procedimiento; sin embargo, en los últimos años se presencié un decrecimiento de estas, pero no fue tan radical y pudo haber sido por varios factores implicados. No obstante, es importante señalar lo que dijo Miguel Messmacher Linartas al respecto:

La figura [acuerdos conclusivos] es nueva en México y, en ese sentido: estamos viviendo un proceso de aprendizaje tanto desde el punto de vista de las autoridades, como desde el punto de vista de los contribuyentes y de PRODECON. Así, si bien lo que ya se ha hecho implica una mejora muy significativa, ello no quiere decir que el procedimiento no sea perfectible y, por tanto, que no sea posible realizar modificaciones que mejoren aún más su funcionamiento y eficiencia en beneficio de todos los involucrados⁶⁵.

Así, los acuerdos conclusivos apenas se encuentran en su primera etapa de funcionamiento, por ello, tendrán varias fallas a lo largo de la misma, pero se podrá ir perfeccionando mediante el paso del tiempo y así podrá llegar a ser un mecanismo más usado por los contribuyentes, subiendo los números de las solicitudes presentadas para su operación.

Finalmente, a todas luces los acuerdos conclusivos tienen la naturaleza jurídica de una mediación institucional tributaria, ya que solo puede llevarse ante la PRODECON. Posiblemente sería una buena modificación otorgarle a la PRODECON la facultad de poder realizar recomendaciones de proyectos de solución durante el procedimiento de los acuerdos conclusivos, pero esto generaría un cambio sustancial en el procedimiento y en la naturaleza jurídica del mismo, ya que en ese caso se estaría hablando de una conciliación y no de una mediación. No obstante, ese tema no forma parte del presente texto y, por el momento, los acuerdos conclusivos son una mediación institucional tributaria y han tenido mucho éxito en México.

⁶⁵ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, *Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria, Memorias del Foro Internacional*, Ciudad de México, PRODECON, 2014, p. 20, visible en https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_soluci_n_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf.

V. CONCLUSIÓN

1. Los acuerdos conclusivos son un mecanismo novedoso en la materia tributaria, como lo estudiamos en el texto, podemos descartar el hecho de que su principal fuente de influencia haya sido el proyecto BEPS de la OCDE, ya que el informe final de éste se publicó con posterioridad a la creación de los acuerdos conclusivos y, principalmente, porque este proyecto solo busca que se implementen MASC tributarios en el nivel internacional —en los tratados internacionales—, *contrario sensu*, no tiene como finalidad que los implementen los Estados en su regulación interna. Ahora bien, se nota una clara influencia por parte del *accertamento con adesione* de la regulación italiana, ya que guarda muchas similitudes con ella pese a que esta no sea una mediación, pero se considera que ha sido el ejemplo por seguir en el tema de MASC tributarios a nivel mundial. Por otro lado, existe una ligera influencia por parte de los portugueses, en el sentido de que es un mecanismo institucionalizado, solo puede ser llevado ante la PRODECON en el caso de México.

2. No cabe duda de que los acuerdos conclusivos son una mediación. No obstante, tiene una característica innovadora que radica en su institucionalidad. Para muchos países es un gran paso que México tenga la figura del ombudsman fiscal, y no solo eso, también que esta institución sea la única mediadora facultada para llevar este procedimiento alternativo fiscal.

3. Los acuerdos conclusivos son una implementación importante en la legislación fiscal mexicana debido a todos los objetivos que busca alcanzar. Sin embargo, apenas se encuentra su uso en los inicios y se tendrán que ir perfeccionando varios aspectos del procedimiento para que, cada vez más, sean adoptados por los contribuyentes para la solución de conflictos y exista una protección efectiva de sus derechos.

4. Finalmente, los acuerdos conclusivos han tenido mucho éxito. Ahora, eso no significa que no se puedan implementar otros más, tales como una conciliación o un arbitraje fiscal. Se puede sacar provecho del hecho de ya contar con una institución especializada en materia tributaria, la cual pudiera fungir como el tercero neutro en dichos instrumentos, aunque se ha criticado la posibilidad de que realmente sea imparcial porque es financiado por el Estado mismo.

VI. FUENTES DE INFORMACIÓN

1. Bibliografía

- ÁLVAREZ BANDERAS, Jorge, *La mediación fiscal en México. La ausencia de una herramienta efectiva en la solución de conflictos*, Lejona, Universidad del País Vasco, <https://www.ehu.eus/documents/3012743/4523834/Alvarez-Banderas-Jorge.pdf>.
- BERNAL LADRÓN DE GUEVARA, Diana, SANTOS FLORES, Israel, y MELGAR MANZANILLA, Pastora, "Acuerdos conclusivos: Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria", *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, núm. 16, 2014, p. 5, visible en <http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/acuerdosconclusivosprimermedioalternativodesoluciondecontroversias.pdf>.
- BRAVO, Mauricio, *Arbitraje en materia tributaria*, México, IFA Grupo Mexicano, 2005, <https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/ArbitrajeMateriaFiscal-1.pdf>.
- KATZ-PEARLMAN, Sharon, "IRS Fast Track Mediation and Settlement", *The CPA in Mediation and Arbitration, The CPA Journal*, New York, 2003, <http://archives.cpajournal.com/2003/0603/dept/d066803.htm>.
- MARTINOLI, Carolina, "Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis del Derecho Comparado", *XXV Concurso de Monografías*, Panamá, CIAT, 2017, https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV-2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *10 Preguntas sobre BEPS*, OCDE, <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE*, 2010, <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>.
- ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Resúmenes. Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales 2015*, OCDE, <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumes-informes-finales-2015.pdf>.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *¿Qué es Prodecon? Historia*, México, PRODECON, <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia>.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Datos Abiertos. Acuerdos conclusivos*, México, PRODECON, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/datos-abiertos>.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, *Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria, Memorias del Foro Internacional*, Ciudad de México, PRODECON, 2014, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_solucion_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Estado que guardan los Convenios Fiscales celebrados por México*, México, SHCP, 2019, [file:///C:/Users/69400/Downloads/CUADRO+ESTADO+TRATADO+OCTUBRE%20\(3\).pdf](file:///C:/Users/69400/Downloads/CUADRO+ESTADO+TRATADO+OCTUBRE%20(3).pdf)

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Acuerdo Amistoso entre México y EE. UU. en materia de residencia fiscal*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+AmistOsos%20\(1\).zip/Estados%20Unidos-Residencia%20Fiscal%20\(Español\).pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+AmistOsos%20(1).zip/Estados%20Unidos-Residencia%20Fiscal%20(Español).pdf)

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Acuerdo Amistoso entre México y la República de Singapur sobre la interpretación y la aplicación del párrafo 5, Inciso A), Subinciso III) del Primer Protocolo del TEDT*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20\(1\).zip/Singapur%202006.pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20(1).zip/Singapur%202006.pdf).

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Acuerdo Amistoso entre México y la República Francesa sobre la interpretación y la aplicación de los párrafos 2 y 3 del Artículo 11 del TEDT*, México, SAT, [file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20\(1\).zip/Francia%20\(Español\).pdf](file:///C:/Users/69400/AppData/Local/Temp/Temp1_Acuerdos+Amistosos%20(1).zip/Francia%20(Español).pdf).

2. Legislación

Código Fiscal de la Federación, México, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_090120.pdf.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, México, http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_060320.pdf.

Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, México, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>.

Ley General Tributaria (España), <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>.

Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México, <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66987/LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>.

3. Sitios de Internet

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y FINANZAS, *Accertamento con adesione*, Roma, Agenzia Entrate (Italia), <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl>.

PRESIDÊNCIA DO CONSELHO DE MINISTROS, *Diário da República Eletrónico* (Portugal), DRE, <https://dre.pt/pesquisa/-/search/280904/details/normal>.

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN, *Diario Oficial de la Federación*, SG, <https://www.dof.gob.mx/>.