

# Una reflexión sobre los métodos de solución de controversias en materia tributaria

120

En esta edición del "Termómetro Tributario", cedo el espacio para compartir la importante colaboración del maestro Antonio Alberto Vela Peón. **#HagamosQueLasCosasSucedan** con la lectura y análisis del artículo que tiene entre sus manos. *C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez, Socio de Impuestos Corporativos en Baker Tilly.*

Mtro. Antonio Alberto Vela Peón,<sup>1</sup> Socio de Servicios Legales de Baker Tilly



<sup>1</sup> Miembro de la Asociación Nacional de Abogados de Empresa, Colegio de Abogados y del Colegio de Contadores Públicos de México

... la estructura básica de todo conflicto... [se] examina por la energía que lo mueve, los desencadenantes, el contexto, el rol de influencia social, los marcos mentales y las relaciones de poder... Hemos clasificado tipologías de conflicto: de poder, de autoestima, de recursos, de valores, de identidad, de información, de intereses, de expectativas...

Josep Redorta<sup>2</sup>

## PRESENTACIÓN

La expedición de la Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias (LGMASC)<sup>3</sup> ha causado muchas inquietudes y diversas interpretaciones sobre su aplicación en materia administrativa y, sobre todo, en el ámbito tributario. Esta normativa complementa<sup>4</sup> los medios alternativos de solución de controversias (MASC), los cuales están contemplados en nuestro país desde el 19 de junio de 2008<sup>5</sup> debido a la incorporación del quinto párrafo del artículo 17 de la CPEUM, donde se señala que las *leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias* y que estos –los MASC– están calificados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) como un derecho fundamental de rango constitucional.<sup>6</sup>



<sup>2</sup> Véanse, entre otros: Redorta, Josep. *Cómo analizar los conflictos. La tipología de conflictos como herramienta de mediación*. 2a. edición. Paidós Ibérica. Barcelona, España. 2004; Redorta, Josep. *La estructura del conflicto. El análisis de conflictos por patrones*. Almuzara. Córdoba, España. 2018; Redorta, Josep. *Manual de Gestión y resolución de conflictos*. Almuzara. Córdoba, España. 2020

<sup>3</sup> Publicada el 26 de enero de 2024 en el DOF, donde también se reforman y adicionan diversas disposiciones a la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación y a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa

<sup>4</sup> Nuestro orden jurídico nacional prevé: **(i)** una conciliación y arbitraje en materia de consumo ante la Procuraduría Federal de Consumidor contemplada en la Ley Federal de Protección al Consumidor; **(ii)** una conciliación y arbitraje en materia de servicios financieros ante la Comisión Nacional para la Protección y Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros, que prevé la Ley de Protección y Defensa al Usuario de Servicios Financieros; **(iii)** una conciliación y arbitraje en materia de los servicios médicos ante la Comisión Nacional de Arbitraje Médico en los ámbitos federal y local, la Comisión Estatal de Arbitraje Médico; **(iv)** un mecanismo alternativo de solución de controversias en la Ley de Comercio Exterior; **(v)** la intermediación en la adopción y suscripción de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon); y sin considerar la mediación familiar, penal, escolar, deportiva, pública o privada y el arbitraje, nacional e internacional

<sup>5</sup> Véase el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, publicado el día 18 de junio de 2008 en el DOF, en vigor al día siguiente de su publicación, salvo el sistema procesal penal acusatorio, que entró en vigor ocho años después. Posteriormente, se publicó el “Decreto por el que se declaran reformadas y adicionadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, **en materia de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias**, Mejora Regulatoria, Justicia Cívica e Itinerante y Registros Civiles”, que adiciona, entre otras disposiciones, la fracción XXIX-A al artículo 73 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) para dar competencia al Congreso federal para expedir la LGMASC, cuyo segundo transitorio de dicho decreto obligó a hacerlo en un plazo que no excediera de 180 días naturales siguientes a la entrada en vigor del mismo, lo que se dio después de diversas discusiones infructuosas en el Congreso, una concesión de amparo y reclamos de la sociedad civil (véase nota 1)

<sup>6</sup> Véase la siguiente tesis: **JUSTICIA ALTERNATIVA. CONSTITUYE UN DERECHO HUMANO DE RANGO CONSTITUCIONAL**. Registro 2020851. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Libro 71. Tomo IV. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. Tesis I.3o.C.3 CS (10a.). Octubre de 2019, p. 3517.

Asimismo: **MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS. CONFORME AL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL, DEBE PRIVILEGIARSE LA VOLUNTAD DE LAS PARTES DE ACUDIR A ELLOS, SIN QUE ESTO IMPLIQUE RENUNCIA A LA JURISDICCIÓN DEL ESTADO**.

Registro 2026120. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Undécima Época. Libro 23. Tomo IV. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. Tesis número I.3o.C.6 CS (11a.). Marzo de 2023, p. 3918.



Para acceder al artículo 17 de la CPEUM, escanee el código QR



Si bien dicha legislación ofrece ahora a los gobernados y administrados procedimientos y procesos alternos para la solución de los conflictos de una manera accesible, rápida y eficaz frente a la justicia restaurativa que imparten los órganos jurisdiccionales, desafortunadamente los MASC tardarán en sembrar conciencia y cultura jurídica para solucionar conflictos dada nuestra tradición judicialista, sobre todo en materia administrativa y en especial fiscal, en donde incluso la administración tributaria tiene el temor de que, al reconocer hechos en procedimientos administrativos, se pueda interpretar que se está negociando la determinación de las contribuciones e incurrir en responsabilidad administrativa.

En esta colaboración, haré una breve reflexión sobre los métodos existentes para la solución de las controversias en materia tributaria; no abordaré la LGMASC, sobre la cual ya hay comentarios, ni sobre los actuales mecanismos en materia administrativa, que contemplan diversas leyes, sino que simplemente comentaré –bajo las consideraciones expuestas por el legislador constituyente cuando incorpora a la CPEUM los MASC en nuestro país– cuáles son estos, retomando el paradigma del constituyente, en el que:

*... comparte la idea de establecer mecanismos alternativos de solución de controversias que se traduzcan en una garantía de la población **para el acceso a una justicia pronta y expedita**. Estos mecanismos alternos a los procesos jurisdiccionales para la solución de controversias (entre otros, la **mediación, conciliación y arbitraje**), permitirán*

*en primer lugar cambiar al paradigma de la justicia restaurativa, propiciarán una participación más activa de la población para encontrar otras formas de relacionarse entre sí, donde se privilegie la responsabilidad personal, el respeto al otro y **la utilización de la negociación y la comunicación** para el desarrollo colectivo; asimismo, servirán para despresurizar las altas cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales y para que las víctimas obtengan de forma más rápida la reparación del daño, que es una asignatura pendiente de nuestro sistema de derecho.*

(Énfasis añadido).

Así, en este contexto me referiré solo a la utilización de la negociación y la comunicación como vehículos eficientes y eficaces para que la solución de los conflictos tributarios sea en sede de la propia administración tributaria o en otros medios y sedes; esto es, una consulta vinculante<sup>7</sup> o no, por medio de la intermediación de Prodecon, en el recurso administrativo en sede de la administración tributaria, como si se tratara de una “conciliación” –cuando se revisa la legalidad del acto administrativo– en el juicio contencioso administrativo federal ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA), como una instancia rijosa frente a la autoridad fiscal y el arbitraje en materia tributaria, precisando, primero, qué debemos entender por conflicto tributario.

## ANÁLISIS

### El conflicto tributario

El conflicto es parte cotidiana del ser humano. El término es empleado entre otras profesiones, por los abogados, los psicólogos, los etnólogos y recientemente por los informáticos, por solo mencionar algunos.

A pesar de que para los abogados es un insumo importante en su labor profesional, a los estudiantes en los departamentos, escuelas o facultades de Derecho no se les enseña ni se estudia académicamente este concepto –conflicto–, solo se expresa en una clase de la materia de Teoría General del Proceso o de Derecho Procesal, dado que no se analiza el

<sup>7</sup> Entendida como una obligación a acatar derivado, en este caso, de una respuesta, o bien de una relación jurídica. Sobre el tema de vinculación, entre otros, véase la obra de Villoro Toranzo, Miguel. *Las relaciones jurídicas*. 2a. ed. Jus. Ciudad de México, México. 1976

conflicto bajo una idea aristotélica de “causa-efecto”, sino que únicamente se enseña y transmite al joven abogado y al abogado recién egresado que las controversias se solucionan a través de un proceso jurisdiccional y, mientras más efectivo sea este, mejor. Por ello, la idea del abogado y su cliente –generalmente– siempre está enfocada en acudir al juicio de amparo, pero sin tener en cuenta el contexto del conflicto y que podría solucionarse de otra manera.

Con el tiempo, la práctica profesional va induciendo al abogado a estudiar, separar o aislar diversos aspectos o elementos del conflicto para solucionarlo, pues advierte que no siempre un proceso jurisdiccional lo resolverá; a veces mientras más rápido y eficiente, sus honorarios estarán disponibles más pronto.

Por ello, desde mi punto de vista, el comprender el conflicto académicamente permitiría al abogado –o a cualquier persona– interpretar la estructura del fenómeno que lo origina, su motor, las personas que intervienen y demás particularidades sobre las cuales se debe poner atención para detectar dónde está el verdadero conflicto para así crear un mapa que sirva de salida pacífica, o bien que la solución sea lo menos perjudicial para las partes involucradas.

En México –y quizás en varias partes del mundo– dada nuestra litigiosidad o judicialización de conflictos, implícitamente, al conflicto suele llamarse –dependiendo del momento– por un sinnúmero de sinónimos, tales como “diferencia”, “desacuerdo”, “problema”, “inconveniente”, “situación”,<sup>8</sup> “disputa”, “complicación”, “litis”, “pleito”, entre otros, pero sin que se aluda expresamente a la palabra *conflicto* como tal; quizás, debido a la percepción de que el conflicto suele asociarse como algo negativo o violento, ya que inconscientemente existe una negación a llamarlo así –*conflicto*– para evitar una realidad difícil de solventar.

En materia tributaria, el Código Fiscal de la Federación (CFF), tratándose de los acuerdos conclusivos, no alude al conflicto como tal, sino que se refiere a este cuando *no estén de acuerdo con los hechos u omisiones*<sup>9</sup> asentados o consignados en una auditoría practicada o realizada por la autoridad fiscal revisora, según sea el caso, o sea, implícitamente al conflicto se le entiende como un “desacuerdo” –en ocasiones como “discrepancias” o “diferencias”–. Por su parte, la Prodecon, en sus lineamientos de atribuciones sustantivas,<sup>10</sup> respecto del procedimiento de acuerdo conclusivo, llama de manera elegante “diferendos” y/o “desavenencias” a los conflictos tributarios que se actualizan entre el deudor tributario y la autoridad fiscal revisora en ciertas inspecciones tributarias.<sup>11</sup>

Etimológicamente, la palabra conflicto proviene del prefijo *co-*, que se refiere a “interacción” y el lexema *flicto*, que procede de la voz *fligere*, que significa “chocar” o “topar”. Por tanto, el conflicto se refiere al “chocar o topar unos con otros”. Por su parte, la *Enciclopedia de paz y conflictos* define al conflicto como sigue:

*... como aquellas situaciones de disputa o divergencia en las que existe una contraposición de intereses, necesidades, sentimientos, objetivos, conductas, percepciones, valores y/o afectos entre individuos o grupos que definen sus metas como mutuamente incompatibles. El conflicto es algo consustancial e ineludible en la naturaleza humana, y puede existir o no una expresión violenta de las incompatibilidades sociales que genera.*<sup>12</sup>

Con apoyo en lo anterior, se puede decir que el conflicto tributario se define como aquellos hechos, omisiones o situaciones legales y/o jurídicas que están o no asentados y/o consignados en un documento oficial

<sup>8</sup> En los Estados Unidos de América se refieren al conflicto como *situation*

<sup>9</sup> En el Capítulo II “De los acuerdos conclusivos”, en especial el primer párrafo del artículo 69-C del CFF

<sup>10</sup> Véanse los “Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, dados a conocer en la siguiente liga electrónica en el DOF del 28 de febrero de 2024: [https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Comunicados/LINEAMIENTOS\\_PRODECON\\_24.pdf](https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Comunicados/LINEAMIENTOS_PRODECON_24.pdf)

<sup>11</sup> En una visita domiciliaria o en las revisiones de gabinete y electrónica a que se refieren las fracciones I, II y IX del artículo 42 del CFF

<sup>12</sup> López Martínez, Mario (dir.). *Enciclopedia de paz y conflictos*. A-Z. Editorial Universidad de Granada y Campus Universitario de Cartuja. Granada, España. 2024, p. 149

por parte de la autoridad fiscal revisora, que pueden entrañar o no el incumplimiento de las disposiciones fiscales y/o aduaneras, que pueden dar lugar o no al pago de una contribución y/o aprovechamiento omitidos, según sea el caso, o bien actualizar o no la comisión de una infracción a las disposiciones fiscales y/o aduaneras, que derivan de la interpretación y/o aplicación de las disposiciones fiscales.

Si bien es cierto que la palabra *conflicto* da a entender que es el momento más violento de un combate, lo que corrobora la negatividad con la que se entiende este término, no es menos verdad que, dependiendo del momento y contexto del conflicto, este tiene una solución diferente, como a continuación lo analizaré.

### **Etapas del conflicto tributario y métodos para resolverlo**

En primer lugar, debo dejar sentado que, en mi opinión, todo conflicto tributario jurídicamente se puede solucionar por cualquiera de las vías existentes en nuestro orden jurídico. Esto es, sea por medio de la intermediación de la Prodecon, del recurso administrativo, del juicio contencioso administrativo federal ante el TFJA e incluso por el arbitraje –aunque hay voces que niegan esta posibilidad–, como lo expondremos a continuación, máxime que ni la CPEUM ni la legislación anulan la existencia o posibilidad de resolver los conflictos tributarios entre el deudor tributario y la administración tributaria bajo estos métodos.

La legislación vigente únicamente condiciona que la solución alternativa nacional sea consensuada y verse sobre los hechos u omisiones que pueden entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales y/o aduaneras que podrían dar lugar al pago de una contribución y/o aprovechamiento omitidos (aspecto material); no sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones, aspecto que deja de lado a los medios de defensa formales, tales como el recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo y/o el arbitraje.<sup>13</sup>

Muchas veces los deudores tributarios se sienten frustrados con los abogados y asesores o consultores fiscales, sean internos o externos, así como con sus directivos, pues para solucionar algún conflicto tributario, generalmente recomiendan acudir a los órganos jurisdiccionales, sin que se escuche una solución preventiva, negociadora o conciliadora, o bien se proponga una alternativa diversa a los medios jurisdiccionales.

Todo el tiempo escucho que el contribuyente desea que sus conflictos se resuelvan de manera rápida y justa, de tal manera que se evite generar una enemistad con los servidores públicos de la administración tributaria, bajo la vía del sistema adversarial, esto es, enfrentarse las partes en una “guerra civilizada” ante los órganos jurisdiccionales, ya que, en ocasiones, en su experiencia o la de otros litigantes o sus patronos, se suele comentar que los juicios son largos, sinuosos, intrusivos y costosos,<sup>14</sup> además de que muchas veces no se entienden o se pueden controlar por la diversidad de caminos que toman.

Así, el abogado para satisfacer una solución rápida, no intrusiva y menos costosa, ha diseñado diversos métodos y estrategias con el fin de dar solución y resolución a los conflictos tributarios.

Este método consiste en crear una matriz de soluciones y riesgos para la resolución del conflicto tributario (véase esquema), en lugar de apostar simplemente a ganar el caso en tribunales cuando se adopta una posición agresiva de “ganar-ganar”, que no siempre sucede, máxime hoy en día que los deudores tributarios saben que los juicios largos no solo cuestan honorarios legales, sino también actualización y recargos importantes, así como la garantía del interés fiscal que suele ser un alto costo a considerar, por lo que actualmente los especialistas han integrado procedimientos y políticas generales de planeación empresarial de riesgos –*compliance*– para minimizar estos, sea previniéndolos o evitándolos.

<sup>13</sup> La LGMASC contempla la posibilidad de que los administrados y/o las autoridades pueden solicitar la aplicación de los MASC en cualquier momento, incluso tratándose de los procedimientos jurisdiccionales, en donde se señala que es obligación del magistrado, que tramita el juicio contencioso administrativo, suspenderlo e iniciar un MASC para la solución de la controversia, lo que seguramente se ajustará a las leyes aplicables, ya que la LGMASC prevé, en disposiciones transitorias, que en un plazo de 180 días se efectuarán adecuaciones normativas a los diversos ordenamientos para hacer operativa esta legislación

<sup>14</sup> Se sugiere consultar Vela Peón, Antonio Alberto. “¿Por qué se ganan los juicios?”. En *Abogado Corporativo*, septiembre-octubre de 2015, pp. 58-62

## Etapas para resolver una controversia



Actualmente, los deudores tributarios, con ayuda de los abogados, elaboran una matriz de soluciones y riesgos (véase esquema), donde se fomenta y recompensa la pronta solución de los conflictos, que va desde prevenirlos hasta la *guerra civilizada* en tribunales para solo acudir a los procesos judiciales cuando realmente sea necesario. Empero, para ello, se requiere que quien o quienes participen en la implementación de estos controles tengan una alta capacitación en resolución de conflictos y conocimiento profundo no únicamente de las disposiciones tributarias, sino del Derecho en general por la amplia complejidad de los procesos y procedimientos que involucra la solución de conflictos, así como el apoyo de otros profesionistas.

Si bien para solucionar un conflicto se emplean técnicas y herramientas para lograr no solo una comunicación y entendimiento efectivos de la situación –lo que proporciona un marco necesario para lograr la solución del conflicto–, es cierto que el plantear la(s) pregunta(s) temática(s) y ordenada(s) por resolver<sup>15</sup> constituye una guía crucial para el objetivo que se plantea. De modo que la pregunta es una herramienta indispensable para transitar de un tema a otro y clarificar los intereses y necesidades,

así como para conocer posiciones que tendrán que salvarse y/o resolverse.

De esta manera, los clientes contribuyentes están más cómodos con tener políticas o un *compliance* legal-tributario para evitar los conflictos tributarios y acudir, paso a paso, utilizando los métodos previstos en la legislación hasta llegar al proceso judicial únicamente en aquellas causas que verdaderamente requieran un proceso adversarial de esa naturaleza.

Explicaré, brevemente, el esquema: los colores y las barras nos indican el grado de control y riesgo que el cliente contribuyente tiene dentro del conflicto tributario; que va desde el color verde, donde el control y el riesgo están en manos del contribuyente, hasta el color rojo, en el cual no existe ningún control por parte del deudor tributario y el riesgo es alto, pues la decisión de la solución depende de un tercero; pasando por los colores amarillo y naranja, donde el control y el riesgo pueden ser medibles, ya que, dependiendo de la vía, el cliente contribuyente puede participar en la solución con o frente a la administración tributaria.

Así, las medidas y estrategias van desde **(i)** la implementación de una o varias políticas –controles

<sup>15</sup> Al respecto, véase: Vela Peón, Antonio Alberto. “El litigio ante la nueva forma de los precedentes de la SCJN”. En *Puntos Finos*. No. 306. Enero de 2021, pp. 108-112

administrativos–; **(ii)** acudir con un tercero experto, que generalmente es un consultor para que resuelva la duda –lo cual no es vinculante–, para que dé su punto de vista, analice el –posible– conflicto tributario frente a otros semejantes –si los hay–, o bien rehabilite la comunicación rota o infructuosa, hasta escuchar sus recomendaciones para la solución del conflicto tributario o incluso se plantee una consulta a la autoridad fiscal; **(iii)** acudir frente a la administración tributaria para que su jurídico –los abogados hacendarios– revise la legalidad del acto administrativo recurrido –generalmente, en un recurso administrativo de resolución exclusivo de fondo–; **(iv)** o bien recurrir al arbitraje tributario<sup>16</sup> o al juicio contencioso administrativo federal, en donde ya es una *guerra civilizada*, pero que aún se puede concluir anticipadamente, ahora incluso con las disposiciones de la LGMASC. Sin olvidar que antes y en todos los medios de solución debe existir una extensa y fructífera comunicación a través de la **negociación**.

Tengamos presente que la administración tributaria tiene la facultad y obligación de resolver consultas que formule el deudor tributario en la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, para con ello cesar la incertidumbre jurídica que enfrenta; sin embargo, para que la autoridad fiscal quede vinculada a su respuesta, la consulta debe versar sobre situaciones reales y concretas, y se deben cumplir los requisitos previstos en el artículo 34 del CFF. En la mayoría de los casos, la respuesta de la autoridad fiscal simplemente es una orientación jurídica no vinculante, o bien no resuelve la consulta en los términos en que fue planteada, con lo cual no cesa la incertidumbre.

Precisando lo anterior, cabe señalar que la Prodecon soluciona conflictos tributarios de dos formas: funge

**(i)** como *consultor especializado* en la emisión de un dictamen jurídico y **(ii)** como *intermediario, facilitador y testigo* para la adopción y suscripción de un acuerdo conclusivo.<sup>17</sup>

En el primer caso, esto es, como *consultor especializado tributario*, la Prodecon atiende y resuelve consultas que presentan los contribuyentes o deudores tributarios a través de la emisión de un dictamen jurídico que solo versa sobre interpretaciones de las disposiciones fiscales y/o aduaneras, sin que ello represente el reconocimiento de un derecho subjetivo o la declaratoria de ilegalidad o inconstitucionalidad del acto materia de la consulta; lo que permite generar certeza jurídica en el cumplimiento de las obligaciones fiscales sin ser vinculante a la autoridad fiscal ni a los órganos jurisdiccionales.

Dicho de otro modo, la consulta es un servicio que presta la Prodecon mediante la emisión de una opinión profesional experta –*ombudsperson* fiscal– sin ser vinculante para la autoridad fiscal ni para los órganos jurisdiccionales, ya que es estrictamente interpretativa, actuando en su carácter de órgano técnico especializado en materia de las disposiciones fiscales federales y/o aduaneras que soliciten los contribuyentes; esto, sin que en ningún caso se pueda establecer cualquier derecho subjetivo en beneficio del deudor tributario.

En este caso, la Prodecon funge igual que un consultor tributario privado que emite su opinión profesional<sup>18</sup> sobre un tema específico cuando un contribuyente o deudor tributario solicita sus servicios como especialista tributario para que resuelva una duda o inquietud sobre la interpretación y/o aplicación de las disposiciones fiscales, dé su punto de vista o analice un –posible– conflicto tributario frente

<sup>16</sup> El último párrafo del artículo 115 de la LGMASC prohíbe el arbitraje administrativo-tributario nacional; sin embargo, la prohibición va en contra del orden constitucional (quinto párrafo del artículo 17). Además, conviene tener presente que en los Convenios para evitar la Doble Tributación (CDT) se regula y somete –generalmente, el artículo 26– a la autoridad tributaria mexicana al arbitraje tributario internacional en casos y controversias excepcionales ahí previstos, lo que permite interpretar que sí es posible el arbitraje tributario nacional dada la naturaleza del CDT de tratado internacional y su idéntica jerarquía con la Constitución federal. Además, el ahora Convenio Multilateral BESP en vigor en México, cuya introducción del Arbitraje, si bien no representa un estándar mínimo para que sea obligatorio sino opcional, propone mejorar los medios de solución de controversias tributarias en la interpretación y aplicación de las disposiciones de los CDT a través del arbitraje

<sup>17</sup> Medio alternativo de solución de diferendos en los procedimientos de comprobación, regulado por los artículos 69-C al 69-H del CFF, según el artículo 2, fracción II, de los lineamientos aludidos en la nota 10

<sup>18</sup> Vela Peón, Antonio Alberto. “*Tips para desahogar una consulta*”. En *Abogado Corporativo*. Edición especial. No. 100. Marzo-abril de 2024, p. 21



a otros semejantes –si los hay, a través de precedentes–, el cual igualmente no es vinculante ni para la administración tributaria ni para los tribunales.

En el segundo rol, la Prodecon participa en la adopción y suscripción de un acuerdo conclusivo entre la autoridad fiscal y el deudor tributario; aquí, la Prodecon funge como un *intermediario* y *facilitador* dentro del procedimiento de acuerdo conclusivo y *testigo* en la suscripción del acuerdo conclusivo. Observe bien que es un simple *intermediario* y *facilitador*, no es mediador<sup>19</sup> ni conciliador.<sup>20</sup> Es decir, se trata de una entidad pública especializada que legalmente colabora con la impartición de la justicia tributaria alternativa no adversarial para facilitar la comunicación y el entendimiento del conflicto tributario entre la autoridad fiscal y el deudor tributario, cuidando la legalidad de las disposiciones fiscales y que se respeten los derechos de los contribuyentes. Téngase presente que el acuerdo conclusivo tiene el carácter de cosa juzgada y no puede ser impugnado incluso por el juicio de lesividad, lo que da certeza jurídica tanto al cliente-contribuyente como a la administración tributaria.

Ahora bien, por lo que se refiere a acudir frente a la administración tributaria en un recurso administrativo –preferentemente– de resolución, exclusivo de fondo, para que los abogados hacendarios revisen la legalidad del acto administrativo recurrido, considero que aquí se está ante un conflicto tributario en sede administrativa, donde se somete a un tercero dentro de la propia administración, por lo que es someramente controlable, pues puede entablarse

comunicación con la unidad administrativa jurídica de la autoridad fiscal, aunque muchas de las veces de manera verbal dan la razón al contribuyente y no formalmente por el temor de ser sancionados por responsabilidad administrativa, sin embargo, resuelven en sentido negativo a los intereses tanto del fisco federal como del deudor tributario, con lo cual se escala a la siguiente fase de la solución de conflictos.

El recurso administrativo tiene por objeto resolver exclusivamente agravios de fondo<sup>21</sup> de la controversia que se plantea, sin que obste para ello que la resolución que se controvierta se encuentre motivada por el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento, establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables, siempre que el contribuyente acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones que se cuestiona.

Es decir, la finalidad objetiva de esta vía de solución de la controversia tributaria es, precisamente, privilegiar el estudio de los agravios de fondo sobre los elementos principales de las contribuciones, como son el sujeto, el hecho imponible, la base gravable, la cuota, tasa o tarifa de las contribuciones para evitar reenvíos o nuevas resoluciones administrativas que alarguen el procedimiento y cobro o no de la presunta deuda tributaria.

Omito en esta colaboración abordar el juicio contencioso administrativo federal ante el TFJA y el arbitraje tributario internacional,<sup>22</sup> dado que son contiendas –*guerras civilizadas*– con igual naturaleza, pero bajo diversas reglas y formalidades. Solo expreso que la

<sup>19</sup> Se le ha considerado: un *facilitador*, un *prestador de servicios*, un *especialista en la solución de conflictos* (civil, familiar, penal, administrativo, escolar, etc.). Sin embargo, con el ánimo de presentar un concepto simple y concreto, consideramos que **el mediador es un tercero que facilita a las partes en conflicto ponerse de acuerdo y solucionar sus conflictos...** Véase en: Gorjón Gómez, Francisco Javier y Sánchez García, Arnulfo. *Vademécum de mediación y arbitraje*. Tirant lo Blanch. Ciudad de México, México. 2016, p. 167

<sup>20</sup> Es un participante de proceso de conciliación ajeno al conflicto, responsable de la conducción del mismo. Su rol se centra en aplicar una serie de técnicas y herramientas de negociación a fin de coadyuvar con las partes para que alcancen un acuerdo satisfactorio a sus diferencias. Adicionalmente, **está habilitado para formular propuestas de arreglo no vinculantes** cuando las circunstancias del caso lo requieran... *Ibidem*, p. 80

<sup>21</sup> Según el cuarto párrafo del artículo 133-C del CFF: *Para los efectos del recurso de revocación exclusivo de fondo, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos: I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas. II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas. III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida. IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.*

<sup>22</sup> Véase nota 16. Próximamente, en otra colaboración, expondré las razones del porqué considero que sí es legal y materialmente posible un arbitraje tributario nacional





solución del conflicto mediante estas vías recae en manos de un tercero, juez o árbitro, donde el contribuyente no tiene el control y el riesgo es muy alto, por ello únicamente hay que acudir cuando sea necesario.

## CONCLUSIONES

Dado que los conflictos tributarios pueden surgir por diferencias en la interpretación y aplicación de las leyes fiscales, estos pueden resolverse por varios medios, vías y mecanismos legalmente disponibles.

La justicia tradicional se asocia con un modelo de procuración e impartición de justicia que recae absolutamente bajo la responsabilidad del Estado, con los límites, procedimientos y plazos que emanan de la CPEUM, los tratados internacionales y las leyes secundarias.

Actualmente, existen más de 800 millones de pesos en controversias fiscales ante los órganos jurisdiccionales y algunas de ellas podrían resolverse por conducto de los MASC, como el arbitraje tributario, por ejemplo.

En México, contamos ahora con diversos métodos adecuados para brindar solución a los conflictos tributarios de los gobernados y administrados, aun antes de la expedición de la LGMASC; todos ellos, tratan

de prevenir, en alguna medida, casos litigiosos por los costos, complejidades y el tiempo que involucran.

Dos de ellos son el acuerdo conclusivo y las consultas ante la Prodecon: instituciones jurídicas-tributarias novedosas que mejoran la justicia tributaria dentro del ámbito alternativo, el cual se introdujo en el marco de la Reforma Fiscal de 2013, al adicionarse el Capítulo II “De los acuerdos conclusivos” en el Título III del CFF (artículos 69-C a 69-H), vigente a partir del 1 de enero de 2014, pero sin olvidar que la implementación de políticas o un *compliance* en materia tributaria que es vital para evitar conflictos.

Estos métodos de solución de conflictos tributarios están diseñados para proporcionar a los contribuyentes y a la autoridad fiscal mecanismos justos y eficientes para resolver disputas y asegurar el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias.

En resumen, si bien se trata de describir de manera sucinta las principales características de los MASC en materia tributaria, aún falta mucho por analizar y estudiar sobre el tema, máxime que durante este año los órganos legislativos y administrativos tienen pendientes las adecuaciones a la legislación y disposición administrativas. Esta colaboración es solo una reflexión al respecto. •