

ACUERDOS CONCLUSIVOS: PRIMER MEDIO ALTERNATIVO DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA¹

Por: Diana Bernal Ladrón de Guevara,
Israel Santos Flores y Pastora Melgar Manzanilla

SUMARIO: I. Introducción.- II. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria.- III. El Defensor del contribuyente como mediador en la experiencia comparada.- IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.- V. A modo de conclusión.- VI. Bibliografía.

RESUMEN: El artículo examina la nueva figura de Acuerdos Conclusivos introducida con la Reforma Hacendaria 2014, como un medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria, en la que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente interviene como facilitadora, testigo y mediadora entre autoridades fiscales y contribuyentes.

PALABRAS CLAVE: Acuerdos Conclusivos, Medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Defensor del Contribuyente.

ABSTRACT: The article examines the new figure of Settlement Agreements introduced with the 2014 Tax Reform, as an alternative dispute resolution method in tax matters, in which the Mexico's Office of the Taxpayer Advocate (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente) participates as facilitator, mediator and witness between tax authorities and taxpayers'.

KEYWORDS: Settlement Agreements, alternative dispute resolution methods, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Mexico's Office of the Taxpayer Advocate), Taxpayers Ombudsman.

¹ Desde aquí agradecemos la cordial invitación del Centro de Estudios Superiores en materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para participar en esta revista. El presente artículo es una adaptación del Cuaderno XIV de la Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, intitulado: Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de diferendos tributarios (Prodecon: mediadora entre autoridades fiscales y pagadores de impuestos), publicado en abril de 2014.

I. Introducción

La Reforma Hacendaria 2014 adicionó un Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos,” en el Título III del Código Fiscal de la Federación (artículos 69-C a 69-H). Esta figura tiene como finalidad que autoridad y contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal.

En este procedimiento, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) juega un papel determinante, pues además de facilitar los acuerdos, funge como órgano de vigilancia para que estos se lleven a cabo con transparencia y respeto a los derechos del contribuyente.

Así, el presente artículo analiza los Acuerdos Conclusivos como medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria.

II. Medios Alternativos de Solución de Controversias en materia tributaria

1. Medios Alternativos

Para iniciar, conviene identificar los medios que la teoría general del proceso contempla para la solución alternativa de conflictos, conocidos en la doctrina como *medios alternativos de solución de conflictos* (MASC) y entendidos como aquellos procesos encaminados a solucionar los conflictos entre las partes, de forma directa o a través del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro que coadyuve en la solución alterna de conflictos.² Se refiere a procedimientos, distintos de la determinación judicial, las partes, por sí mismas o con ayuda de un ajeno imparcial, resuelven la controversia.³

De esta manera, desde un punto de vista procedimental, los MASC son mecanismos para sustituir la decisión unilateral del órgano jurisdiccional por una decisión convencional o paccionada de tal forma que –como métodos alternativos–, pueden también considerarse, *técnicas negociales o paccionadas para resolver o evitar conflictos*.

² CUADRA RAMÍREZ, José Guillermo, Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia, SCJN, México, p. 10, http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/134/Becarios_134.pdf. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

³ National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, “Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution”, Australia, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003, p. 9, [http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/\(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4\)~1Report8_6Dec.pdf/\\$file/1Report8_6Dec.pdf](http://www.nadrac.gov.au/www/nadrac/rwpattach.nsf/VAP/(960DF944D2AF105D4B7573C11018CFB4)~1Report8_6Dec.pdf/$file/1Report8_6Dec.pdf). Fecha de consulta: 30 de octubre de 2013.

Como su nombre lo indica, estas técnicas involucran la concertación de las voluntades de ambas partes para resolver controversias o evitar eventuales conflictos, según el momento del acuerdo. Así, la fórmula paccionada puede darse cuando apenas existe una expectativa de conflicto, es decir, que este aún no nace de manera formal, caso en el cual el objetivo es evitar el conflicto; o bien, cuando nacido este, el objetivo es resolverlo.

Los medios de solución de controversias más difundidos son los siguientes: negociación, mediación, conciliación y arbitraje, y se distinguen entre sí según la intervención o no de un tercero, así como por el papel que este desempeña para evitar o solucionar el diferendo.

En la *negociación* no hay tercero; el procedimiento se desarrolla íntegramente con la sola presencia de las partes, en donde cada uno busca persuadir a la otra de que su percepción de una situación determinada es la correcta, así como ver qué aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y en qué términos. De este modo, aunque la negociación fue comúnmente avistada como un enfrentamiento entre las partes, la tendencia actual la califica como un proceso de trabajo en equipo o “negociación cooperativa”.

En el *arbitraje*, el tercero imparcial está facultado por acuerdo de las partes para poner fin a la controversia mediante la expedición de una decisión o laudo arbitral. Como se observa, esta vía sigue las líneas generales de la resolución de controversias tradicional, sustituyendo al juez por un tercero, en este caso, no jurisdiccional.

En la *mediación* y en la *conciliación*, por su parte, interviene un tercero denominado mediador o conciliador, con el objeto de ayudar a las partes a llegar a un acuerdo.

En la *conciliación*, el tercero debe proponer una fórmula conciliatoria; esto es, las partes le delegan el control del proceso (pero no la solución del mismo) y el conciliador delimita los puntos en conflicto y asiste a las partes para que acuerden una solución,⁴ señalando el camino posible para llegar a la misma.

Mientras tanto, en la *mediación*, las partes también son guiadas por un tercero para llegar a una solución,⁵ pero el mediador no tiene la obligación de proponer la fórmula para resolver o evitar la controversia, y por ello puede o no formular una propuesta de solución. Son los propios interesados los que encuentran la solución al problema, guiados o asesorados por el mediador, y son las partes en conflicto las que definen la forma en que la misma se cumplirá.⁶

⁴ CUADRA RAMÍREZ, José Guillermo, Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia, Op. Cit., nota 2, p. 14

⁵ GORJÓN GÓMEZ, Francisco Javier y STEELE GARZA, José G., *Métodos alternativos de solución de conflictos*, Oxford University Press, México, 2008, p. 31

⁶ *Ibidem*

Sin embargo, en ambos casos, los terceros (mediador y conciliador), actores neutrales e imparciales, asisten a las partes sin tener capacidad de decisión y sus propuestas no son obligatorias para las partes quienes finalmente son libres de llegar a un acuerdo que ponga fin al conflicto.

2. MASC en materia tributaria

Es innegable la tendencia internacional a la aplicación de los MASC en materia tributaria. De hecho, es una realidad aplicada en diversos países, en donde se les identifica como pieza fundamental de los sistemas tributarios, al ser un servicio “ampliado de las Administraciones Tributarias o de los defensores de derechos humanos, que no solo reconocen la importancia de la aplicación de la ley tributaria para lograr un cumplimiento eficaz de las obligaciones tributarias, sino que enfatizan el rol de facilitador de estas instituciones al proveer este servicio a los contribuyentes.”⁷

Así, mencionaremos algunos ejemplos de MASC utilizados en materia tributaria en otros países, en el entendido de que los casos a que aludimos no comprenden una lista exhaustiva, sino solo ilustrativa.

A. Italia

El *accertamento con adesione*, implementado por Decreto Legislativo No. 218,⁸ es un procedimiento auto-compositivo que permite definir de común acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente, antes o después de la expedición de la orden de determinación (*accertamento*), el razonamiento en que se basa el monto de la deuda tributaria, el cual no puede ser impugnado, a no ser que se descubran nuevos elementos, y solo surte efectos cuando hay pago de la obligación acordada.⁹

El *accertamento* puede ser solicitado por cualquier contribuyente y respecto de los principales impuestos: impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado. Es, por tanto, de aplicación general a todo el sistema impositivo.

Este procedimiento permite a la Administración Tributaria cobrar de inmediato el crédito fiscal, facilitando su recaudación y evitando ulteriores procedimientos contenciosos. En el *accertamento con adesione* subyace una transacción, ya que el contribuyente y la autoridad tributaria “actúan en forma similar a cuanto acontece en la etapa precontractual.”¹⁰

⁷ JONE, Melinda y MAPLES, Andrew J., “Mediation as an alternative option in Australia’s tax disputes resolution procedures,” *Australia Tax Forum*, No. 27, Australia 2012, p. 529, <http://www.civiljustice.info/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=med>. Fecha de consulta: 8 de octubre de 2013.

⁸ Decreto Legislativo No. 218 “Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale”, publicado en la Gaceta Oficial No. 165, de 17 julio de 1997.

⁹ Cfr. TROYA JARAMILLO, José Vicente, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”, *Foro Revista de Derecho*, Universidad Andina Simón Bolívar, No. 3, Ecuador, 2004, pp. 7 y 8

¹⁰ Ídem

Inicia de oficio o a instancia de parte. Cuando es de oficio, una vez realizadas las comprobaciones oportunas, la Administración Tributaria de manera discrecional y con anterioridad al acto de liquidación, envía una invitación informativa al contribuyente para comparecer a definir su situación y posible adhesión a la propuesta. Recibida la notificación, el contribuyente puede: a) aceptar la invitación, con el objetivo de llegar a un *accertamento con adesione* con la Administración Tributaria; b) rechazar la invitación, en cuyo caso la Administración continúa con el procedimiento, dictando la respectiva liquidación o *avviso di accertamento o di rettifica*; y c) no hacer nada.¹¹

Cuando inicia a instancia de parte, el contribuyente tiene la oportunidad de solicitar a la Administración Tributaria que inicie el procedimiento de *accertamento con adesione*, cuando esta haya llevado a cabo un procedimiento de inspección o comprobación y antes de que notifique el respectivo *avviso di accertamento o di rettifica*; o una vez que el contribuyente haya recibido tal aviso.¹²

Dentro de los 15 días siguientes a la recepción de la instancia del contribuyente, la autoridad remite al contribuyente un *invito a comparare* para que comparezca a la instrucción del *accertamento con adesione*.

Posteriormente, se desarrolla la fase del *contraddittorio*, encuentros personales entre el contribuyente y el funcionario encargado del *accertamento con adesione* para valorar y/o modificar la correspondiente pretensión tributaria. Terminada esta fase, se redacta el escrito de *atto di accertamento* y el perfeccionamiento del mismo, mediante el pago de la suma acordada. En caso de no llegar a un acuerdo, el contribuyente podrá acudir siempre al Tribunal Fiscal.¹³

Como se observa, en Italia, la utilización del MASC se inscribe dentro de los medios auto-compositivos, pues como se advierte de su propio nombre, se trata más de una adhesión o acuerdo al que ambas partes se adhieren y sobre todo no existe intervención de un tercero neutral.

B. España

España recoge la experiencia italiana de los MASC en su Ley General Tributaria (LGT),¹⁴ regulando tres de estos medios: tasación pericial contradictoria, actas con acuerdo y actas con conformidad.¹⁵

¹¹ROMERO FLOR, Luis María, *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*, España, tesis doctoral (dirigida por Dr. Miguel Ángel Collado Yurrita y Dr. Adriano di Pietro), Universidad de Castilla-La Mancha, España, 2010, pp. 183 y ss.

¹²Idem

¹³Idem

¹⁴Ley 58/2003 de 17 de diciembre de 2013.

¹⁵MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta, "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, No. 11. España, 2008.

La *tasación pericial* contradictoria regulada en el artículo 135 de la LGT, procede para la corrección de los valores comprobados administrativamente o contra el acto de comprobación de valores notificado. Este tipo de MASC ha sido considerado como una especie de arbitraje en materia tributaria.

Cuando el contribuyente no está de acuerdo con los valores comprobados por la autoridad tributaria, puede designar a un perito para que realice la valoración. Y, dependiendo de la diferencia de valoraciones,¹⁶ será necesario un perito tercero independiente (escogido de las listas que envían los colegiados o asociados o corporaciones profesionales), cuyo criterio predominará por sobre el de las partes.

Ahora bien, las *actas con acuerdo* reguladas en el artículo 155 de la LGT, constituyen un MASC de carácter negocial, que procede cuando para la elaboración de la propuesta de regularización: a) deban concretarse conceptos jurídicos indeterminados; b) resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; c) sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

En los casos descritos arriba, la Administración Tributaria, previa liquidación de la deuda tributaria, podrá llegar a un acuerdo con el contribuyente respecto de la aplicación de los conceptos indeterminados y sobre la estimación de los elementos de cuantificación incierta.

Por último, en las *actas con conformidad* reguladas en el artículo 156 de la LGT, el contribuyente manifiesta su conformidad a la propuesta de regularización hecha por la Administración Tributaria y con la reducción de la sanción. En estos casos, la conformidad del contribuyente implica el reconocimiento de los hechos contenidos en el acta y, consiguientemente, la imposibilidad de impugnar el acto de liquidación.

Como se observa, este MASC representa un mecanismo de adhesión. Es interesante destacar que también se trata de un medio auto-compositivo, ya que no se desarrolla ante un tercero.

C. Estados Unidos

Los MASC negociales han sido ampliamente aceptados en Estados Unidos a partir de la *Administrative Dispute Resolution Act* de 15 de noviembre de 1990.¹⁷

¹⁶ Artículo 135.2, Ley General Tributaria: "Será necesaria la valoración realizada por un perito de la Administración cuando la cuantificación del valor comprobado no se haya realizado mediante dictamen de peritos de la. Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero de acuerdo con lo dispuesto en el apartado siguiente"

¹⁷ TROYA JARAMILLO, José Vicente, "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional", Op. Cit., nota 9, p. 9

En Estados Unidos, la Administración Tributaria (IRS) tiene programas para la solución alternativa de controversias. Como formas de mediación existen: la *Vía Rápida de Solución (Fast Track Settlement – FTS)* diseñada para solucionar los conflictos antes de llegar al proceso de apelación formal del IRS; y la *Mediación Pos-Apelaciones (Post-Appeals Mediation – PAM)*.

El *Fast Track Settlement* inicia a instancia del contribuyente quien, al no estar de acuerdo con la comprobación realizada por el IRS, solicita una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, las partes firman un convenio para someterse a la mediación (*agreement to mediate*) en virtud del cual se asignará el caso a un miembro de la *Appeals Office*, instruido en técnicas de mediación.¹⁸

El mediador sirve como tercero neutral con facultades para ofrecer una fórmula de resolución, respecto de los hechos o actos, como respecto de cuestiones legales, cuando las partes no llegan a un acuerdo con la sola utilización de técnicas de mediación.

Observamos pues que en estos casos el funcionario *Appeals Office* ejerce dos funciones. En un primer momento actúa como mediador, y si las partes no llegan a un acuerdo, se erige en conciliador proponiendo una formal resolutoria.

Por su parte, el *Post-Appeals Mediation* inicia a solicitud del contribuyente, quien requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la *Appeals Office* para que revise su caso. Recibida la solicitud, se acuerda una cita con el contribuyente para discutir las controversias y así intentar llegar a un acuerdo. Las citas suelen realizarse de manera informal, pudiendo llevarse a cabo por correspondencia, por vía telefónica o por medio de una reunión personal.¹⁹

Por tanto, podemos comentar que en Estados Unidos el procedimiento ya no es auto-compositivo, sino que se cuenta con la presencia de un mediador.

D. Francia

En Francia existen tres MASC en materia tributaria: transacción, mediación y conciliación.

El procedimiento de transacción inicia a solicitud del contribuyente en cualquier momento del procedimiento. Recibida esta, la Administración Tributaria examina las circunstancias particulares del caso, valorándolas de manera discrecional y decidiendo si puede ser sometido o no a transacción de las cantidades debidas, mediante una propuesta que se notifica al contribuyente, al que se le concede un plazo de 30 días para su aceptación o rechazo.

¹⁸ ROMERO FLOR, Luis María, *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*, Op. Cit., nota 11, pp. 139 a 142

¹⁹ *Ibidem*, p. 546

Los *procedimientos de mediación y conciliación* los llevan a cabo las Comisiones Departamentales mixtas (Comisión Departamental de Impuestos Directos y de Impuestos sobre la cifra de negocios y la Comisión Departamental de Conciliación), formadas por representantes tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, con el objeto de resolver conflictos entre ambos.²⁰

Así, la Comisión Departamental de Impuestos Directos y de Impuestos sobre la cifra de negocios (*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*) se encarga, entre otras cosas, de efectuar valoraciones, normalmente de carácter consultivo, para determinar la base imponible una vez iniciado el procedimiento de investigación por parte de la Administración Tributaria.

Por su parte, la Comisión Departamental de Conciliación (*Commission Départementale des Conciliation*), se encarga de determinar la base imponible de los derechos de registro (*droits d'enregistrement*) en aquellos supuestos en que no exista acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

En ambos casos, las Comisiones convocan al contribuyente con al menos 30 días de anticipación a la fecha de reunión, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito. Durante este lapso, el contribuyente puede consultar el informe de la Administración Tributaria, así como todos los documentos en los que basa su postura. En la reunión, se escuchan las posiciones de ambos para que, a través de mutuos asentimientos, encuentren una solución a sus diferencias.

Del caso francés destaca la participación de representantes del contribuyente en las comisiones. No obstante, está ausente el Defensor del contribuyente (*Médiateur des ministères économiques et financiers*), como se verá más adelante.

E. Australia

En Australia, la Oficina de Impuestos reconoce y apoya el uso de los medios alternativos como medios rentables, informales, consensuales y rápidos para solucionar conflictos entre autoridad tributaria y contribuyente.²¹ De esta manera, los Medios Alternativos para Resolver controversias (*Alternative Dispute Resolution Methods*) y los Medios para Prevenir Controversias (*Early Dispute Resolution Methods*) pueden aplicarse en cualquier etapa del procedimiento en que exista o se avecine una controversia.²²

Sin embargo, el uso de estos métodos en Australia (mediación) es criticado ya que no se explotan en todas las etapas posibles, sino que en la práctica solo se usan cuando se es re-

²⁰ *Ibidem*, pp. 167 a 169

²¹ Cfr., Australian Tax Office, *Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation*, Australia, 2009, párrafo 22.

²² *Ibidem*, párrafo 19

querido como parte de los procedimientos ante las cortes o tribunales. Además, los métodos alternativos para evitar controversias son escasamente utilizados.²³

Para el caso mexicano esta crítica no es válida pues los Acuerdos Conclusivos pretenden solucionar las diferencias entre autoridad tributaria y contribuyente antes de que se judicialicen.

F. Nueva Zelanda

En Nueva Zelanda los procedimientos de solución de controversias comprenden dos etapas: de *pre evaluación* y de *conferencia*.

En la etapa de *pre evaluación* se intercambian dos documentos: la *Notificación de Ajuste Propuesto*, que elabora el contribuyente inconforme y que dirige a la Agencia Tributaria, y la *Notificación de Respuesta* emitida por la autoridad, quien formula su acuerdo o desacuerdo con la propuesta del contribuyente.

No dejamos de observar los puntos de encuentro con el procedimiento de Acuerdos Conclusivos, en donde el contribuyente señala los hechos u omisiones con cuya calificación no está de acuerdo, y por medio de Prodecon hace llegar a la autoridad, quien a su vez responde indicando su conformidad o no conformidad.

Volviendo al caso de Nueva Zelanda, la *etapa de conferencia* tiene por objeto que el contribuyente y la Agencia Tributaria resuelvan sus diferencias respecto del entendimiento de los actos, disposiciones jurídicas aplicables y argumentos legales.²⁴ A partir de 2012, estas conferencias se pueden llevar a cabo con la intervención de un facilitador quien es un funcionario de alto rango de la Agencia Tributaria de Nueva Zelanda y quien no tiene la responsabilidad de tomar decisiones en relación a la disputa, sino dirigir la conferencia y determinar cuándo concluye.²⁵

De lo anterior, se advierte que el medio alternativo utilizado en este país hasta antes de 2012 era la negociación y a partir de dicho año coexiste con la negociación asistida; es decir, con la mediación.

Sin embargo, se ha criticado este método y se ha señalado que para que estas conferencias sean efectivas, es indispensable que el facilitador sea independiente y tenga facultades más amplias para dirigir a las partes en la resolución de los puntos clave de la disputa.²⁶

²³ DUNNE, J y ROMANIN, E, "The Australian tax objection procedures – time for legislative reform", *Taxation in Australia*, vol. 45, no. 1, 2010, p. 21

²⁴ Cfr. Inland Revenue, "SPS 11/05: Disputes resolution process commenced by the Commissioner of Inland Revenue", *Tax Information Bulletin*, vol. 23, No. 9, párrafos 140 y 171, Nueva Zelanda, 2011, <http://www.ird.govt.nz/resources/5/0/50acd80048fe8bf681c4bb3b74528e99/tib-vol23-no9.pdf>. Fecha de consulta: 4 de octubre de 2013.

²⁵ JONE, Melinda y MAPLES, Andrew J., *Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures*, Op. Cit., p. 544

²⁶ *Ibidem*, p. 545

Nuevamente, esta crítica no aplica al caso mexicano, pues la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo autónomo, independiente e imparcial, es la mediadora.

G. Reino Unido de la Gran Bretaña

En Reino Unido la Administración Tributaria (*Her Majesty's Revenue and Customs -HMRC*), tiene un conjunto de estrategias para litigios y soluciones (*Litigation and Settlement Strategy -LSS*), en donde se consideran el uso de los MASC, para lo cual desde 2011 se realizaron esquemas pilotos de mediación, que posteriormente se implementaron. Así, se utilizan mediadores acreditados y facilitadores entrenados por la propia Administración Tributaria. Los mediadores acreditados son escogidos de una lista que envían los colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros, y escogidos por sorteo público.²⁷

III. El Defensor del contribuyente como mediador en la experiencia comparada

1. Defensores del contribuyente como mediadores y conciliadores

Se advierte de la experiencia internacional examinada en el apartado anterior, que en los medios de composición para la solución de diferendos en auditorías tributarias, en los casos en que interviene un tercero, este es una persona privada, o bien forma parte, aun cuando sea en otro nivel, de la misma Administración Tributaria (nunca es el Defensor del contribuyente).

Sin embargo, como se verá enseguida, las funciones de mediación y conciliación no solo pueden ser ejercidas por la autoridad fiscal. Algunos Defensores del contribuyente se encuentran investidos con la facultad de llevar MASC para facilitar la solución de conflictos entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos.

Así, la mediación y la conciliación en materia tributaria son facultades que en otras jurisdicciones detentan algunos *Ombudsman* del contribuyente, que les permite, de una mejor manera, procurar el justo equilibrio en la relación jurídico-tributaria, hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como mejorar el sistema tributario.

En la experiencia comparada, más allá de los medios de composición dentro de las auditorías fiscales, en Francia, Reino Unido y Venezuela, el Defensor del contribuyente actúa como mediador y/o conciliador en la resolución de conflictos entre fisco y contribuyente.

²⁷ *Ibidem*, p. 543

A. Francia: Le Médiateur des ministères économiques et financiers²⁸

El Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto se creó por Decreto No. 2002-612, de 16 de abril de 2002, con el objeto de simplificar la relación entre los usuarios, ya sean individuos (contribuyentes, consumidores, comerciantes, líderes de empresa) o personas morales (empresas y asociaciones) y la gestión de los Ministerios de Economía y Presupuesto. Este Mediador es un órgano dentro de la Administración Pública que facilita un mecanismo de composición amigable para la solución de problemas o reclamaciones que tengan las personas.

La función principal de este mediador público en Francia es atender las solicitudes de mediación, de forma gratuita, cuando el afectado así lo solicite o su representante, al interponer una queja. Para solicitar la intervención del Mediador, es necesario que el usuario haya recurrido antes al servicio o departamento administrativo correspondiente.

Cada queja al Mediador, da lugar a una carta o un correo electrónico de su acuse de recibo de la queja, que indica que no interrumpe el plazo para la apelación o el recurso administrativo, en caso de ser obligatorio ante los tribunales.

Si la queja es procedente, se inicia el procedimiento de investigación, el cual puede culminar con la emisión de una recomendación. Si esta es aceptada por ambas partes, entonces se lleva a cabo por la autoridad; en caso contrario, la autoridad implicada puede remitir el asunto directamente a los Ministros.

B. Reino Unido: Adjudicator's Office²⁹

El Defensor del contribuyente de Reino Unido, *Adjudicator's Office*, fue creado en 1993 con el objeto de atender las quejas que plantean los contribuyentes contra la Administración Tributaria (*Her Majesty's Revenue and Customs*, HMRC) y demás autoridades tributarias.³⁰

Cabe mencionar que el Defensor del contribuyente solo examina las quejas una vez que el contribuyente haya agotado el procedimiento de quejas ante la propia autoridad tributaria y haya recibido una respuesta final.

Si a consideración del Defensor la respuesta de la autoridad no es razonable, inicia una investigación y, después de haber reunido y revisado toda la información necesaria, propone una solución, ya sea a través de la mediación o a través de una recomendación. Si existe la posi-

²⁸ Página electrónica del Médiateur des ministères économiques et financiers, <http://www.economie.gouv.fr/mediateur/missions-mEDIATEUR>. Fecha de consulta: 10 de octubre de 2013.

²⁹ Cfr. Página electrónica del Adjudicator's Office, www.adjudicatorsoffice.gov.uk/. Fecha de consulta: 10 de octubre de 2013.

³⁰ Dentro de este rubro se incluyen: la Oficina de Crédito Fiscal (Tax Credit Office); la Agencia de Valoración (Valuation Office Agency); la oficina encargada de las insolvencias (Insolvency Service); y la Oficina de Tutela Pública (Public Guardianship Office).

bilidad de proponer una solución mediada, trabaja con el quejoso y la autoridad para lograr la solución. Si la mediación no es apropiada, comparte sus puntos de vista a través de “cartas de recomendación” a la autoridad tributaria para solventar el caso.

C. Venezuela: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero³¹

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Venezuela es una división del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) creada en 2003,³² con el objeto de recibir y analizar las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación de la Administración Tributaria en aquellos casos en donde se vulneren derechos y garantías de los contribuyentes.

Este Defensor utiliza tres mecanismos básicos para proteger los derechos del contribuyente: investigación; mediación y conciliación; y emisión de recomendaciones.³³

Así, en un primer momento, investiga el asunto, solicitando información sobre la actuación de la Administración Tributaria a las dependencias responsables de la acción u omisión objeto de la queja o reclamación. Establecidos los hechos con claridad, el Defensor busca, en un segundo momento, las posibles soluciones entre el afectado y la dependencia encargada de solventarla.

Para ello, el Defensor se erige, al mismo tiempo, como mediador y conciliador a fin de que contribuyente y autoridad lleguen a un acuerdo. De esta manera, además de escuchar a las partes, formula propuestas para la pronta y efectiva solución de las quejas presentadas por el contribuyente en contra de la Administración Tributaria.

En caso de no lograr un arreglo, emite recomendaciones a la autoridad tributaria, para evitar o reducir efectos lesivos para el contribuyente.

2. Participación de los Defensores del contribuyente en los MASC en materia tributaria

Hasta el momento hemos visto ejemplos de MASC en materia tributaria y algunos ejemplos de Defensores del contribuyente que actúan como terceros imparciales en los MASC. Sin embargo, entre unos y otros, advertimos una diferencia: los Defensores del contribuyente que actúan como mediadores y/o conciliadores lo hacen respecto de la misma materia de las quejas o reclamaciones en su carácter de *Ombudsman*, (que pueden ser, por ejemplo,

³¹ Cfr. Página electrónica de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/SENIAT_CA/05HOMEPAGE/5.2DEFENSORIA_DEL_CONTRIBUYENTE. Fecha de consulta: 10 de octubre de 2013; y Providencia Administrativa No. 220, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003.

³² Mediante la Providencia Administrativa No. 2205, publicada en la Gaceta Oficial No. 37.780 de fecha 22 de septiembre de 2003.

³³ División de Defensoría del Contribuyente, “Visión general de la defensoría del contribuyente y sus actuaciones dentro del plan Evasión Cero”, Venezuela, SENIAT, p. 4. <http://www.cinvice.com/Documentos/Boletines/SENIAT-DEFENSORIA%20DEL%20CONTRIBUYENTE.doc>. Fecha de consulta: 20 de agosto de 2013.

sobre la calidad de los servicios de la Administración Tributaria y la violación de derechos del contribuyente); es decir, es una mediación que se realiza dentro del mismo procedimiento de quejas y/o reclamaciones.³⁴

En otras palabras, este tipo de mediación se inserta dentro de un procedimiento que puede ser paralelo al jurisdiccional y que adquiere fuerza en virtud de la autoridad moral del *Ombudsman*. Por tanto, la intervención de los Defensores no interrumpe los plazos para interponer recursos y el paso siguiente al MASC, cuando no se arriba a un acuerdo, es siempre la emisión de la recomendación como culminación natural de los procedimientos que realizan los *Ombudsman*.

Por otra parte, los acuerdos en auditorías se pueden operar como medios auto-compositivos, o bien, con la presencia de un tercero; sin embargo, no encontramos un caso donde ese tercero sea, precisamente, el Defensor del contribuyente.

En este sentido, destaca el papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como mediadora y facilitadora de los Acuerdos Conclusivos, como solución anticipada de diferendos en los procedimientos de comprobación fiscal.

IV. Los Acuerdos Conclusivos y la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

1. Prodecon como mediadora en los Acuerdos Conclusivos

El artículo 69-D del CFF dispone que los Acuerdos Conclusivos se tramitarán a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.³⁵ En este sentido, contrario a los ejemplos vistos anteriormente en donde en los MASC en materia fiscal el mediador es parte de la Administración Tributaria o un tercero privado, en el caso mexicano se trata del Defensor del contribuyente, situación que se justifica plenamente, pues Prodecon reúne las características adecuadas para llevar a cabo una encomienda de esta naturaleza.

Por un lado, está suficientemente calificada para proponer con base en los razonamientos expuestos por las partes, soluciones que satisfagan a los involucrados, pues es un órgano técnico en materia tributaria, tan es así que inclusive, desde su nacimiento, el legislador la dotó de facul-

³⁴ HMRC Dispute Resolution Unit, Resolving tax disputes. Practical guidance for HMRC staff on the use of alternative dispute resolution in large or complex cases, Reino Unido, HMRC Dispute Resolution Unit, p. 7, <http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidance-final.pdf>. Fecha de consulta: 1 de octubre de 2013.

³⁵ Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos, Segunda, "Dictamen correspondiente a la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, Op. Cit., nota 40, p. XVII.

tades para proponer al Servicio de Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna, y emitir opiniones técnicas a petición de este para mejorar la defensa de los contribuyentes; y por otro lado, tiene ya importantes características que le permitirían actuar como tal:³⁶

- Es un ente público diferente a las autoridades fiscales, pues además de tener personalidad jurídica propia, es un organismo descentralizado, no sectorizado, lo que garantiza su independencia de los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.
- Su creación parte de la necesidad de proteger a los gobernados en contra de las arbitrariedades y abusos de las autoridades fiscales.
- Es un ente cuyos funcionarios tienen un alto grado de especialización en materia fiscal, por lo que se encuentra preparado para actuar diligentemente como mediadora en el ámbito tributario.
- Su especialización en materia tributaria le otorga la posibilidad de cumplir con una de las principales funciones de los mediadores: contar con una serie de habilidades para acercar a las partes a celebrar un arreglo amistoso, por tanto, se encuentra calificada para facilitar soluciones que satisfagan a los involucrados.
- Su autoridad moral y su fe pública son importantes para que las partes confíen en la mediadora y respeten los acuerdos.

Además, existen otras facultades de Prodecon que le permiten transitar fácilmente hacia su nueva competencia como mediadora en los Acuerdos Conclusivos:³⁷

- La posibilidad de impulsar con las autoridades fiscales una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes.
- Recabar y analizar información con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad fiscal esté apegada a derecho, a fin de proponer la recomendación o la adopción de medidas correctivas cuando se vulneren derechos del contribuyente.
- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales a efecto de formular sugerencias respecto a sus actividades, así como advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas.

Consecuentemente, la participación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como mediadora debe ser muy activa en el procedimiento para la adopción de los Acuerdos Conclusivos y, en caso de alcanzarse, debe constatar que se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables y respeten los derechos del contribuyente.

³⁶ Cfr. SANCHEZ ACEVES, J. Arturo, "La creación de una instancia de conciliación en materia tributaria previa al juicio de nulidad fiscal", *Letras jurídicas: Revista electrónica de derecho*, 2008, no. 6, pp. 14 y 15, <http://letrasjuridicas.cuci.udg.mx/numeros/articulos6/conciliacion3.pdf>. Fecha de consulta: 04 de octubre de 2013. Los argumentos del autor son en torno a la conciliación, sin embargo, también aplican en el caso de la mediación en los Acuerdos Conclusivos.

³⁷ Cfr. Ídem

De esta manera, la intervención independiente e imparcial de Prodecon, como facilitadora y testigo, ayuda a las partes a encontrar una solución que sirva a intereses mutuos respecto de los diferendos que resulten del ejercicio de las facultades de comprobación.

En caso de llegarse a un acuerdo, este debe suscribirse por la autoridad, el contribuyente y por la Procuraduría, lo que garantiza que el acuerdo no sea en perjuicio del contribuyente, pero tampoco del estado.

2. Procedimiento de Acuerdo Conclusivo

El procedimiento para la adopción de Acuerdos Conclusivos procede siempre que el contribuyente se encuentre sujeto a una auditoría (visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica). Se rige por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez y carece de mayores formalismos.³⁸ Se desarrolla en tres fases: inicio, desarrollo y conclusión.

A. Inicio³⁹

El procedimiento empieza con la solicitud de Acuerdo Conclusivo dirigida a Prodecon, en donde el contribuyente señala los hechos u omisiones que se le atribuyen y con los cuales no está de acuerdo. Además, debe acompañar las pruebas necesarias que sustenten su dicho, así como copia simple de los documentos en los que se consigne la calificación de la autoridad revisora sobre los hechos u omisiones mencionados, que pueden ser: cualquier acta levantada dentro del procedimiento de visita domiciliaria, el oficio de observaciones o la resolución provisional tratándose de revisión electrónica.

El escrito debe contener los siguientes datos:

- Nombre, domicilio y Registro Federal del Contribuyente.
- En caso de comparecer mediante representante legal, poder general para actos de administración, de dominio o bien poder especial del representante para suscribir el Acuerdo Conclusivo; adjuntando copia certificada de la escritura en que conste.
- La designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para tal efecto.
- Mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no se esté de acuerdo.
- La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten.

³⁸ Artículo 3º, Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

³⁹ Artículos 69-D, párrafo 1º, y 4 de los Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

- Los términos precisos con los que se pretende que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo.
- La mención de que en todo lo manifestado comparece bajo protesta de decir verdad.
- La firma del contribuyente o su representante legal.

B. Desarrollo⁴⁰

Recibida la solicitud de Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en un plazo máximo de tres días hábiles, procede como sigue:

- Verifica la procedencia.
- En su caso, admite la solicitud (Acuerdo de Admisión).
- Identifica en el acuerdo de admisión los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora, respecto de los cuales el contribuyente solicita la adopción del acuerdo.
- Notifica y requiere a la autoridad para que en un plazo máximo de 20 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento, produzca su contestación acompañando la documentación que estime conveniente.
- En caso de que la autoridad revisora no atienda el requerimiento de la Procuraduría, esta puede imponerle multa en términos del artículo 28, fracción I, numeral 1, de su Ley Orgánica.⁴¹

Por su parte, la autoridad revisora al contestar puede adoptar cualquiera de las siguientes posturas:

- Aceptar los términos del Acuerdo Conclusivo.
- Expresar con precisión, fundando y motivando, los diversos términos en que procedería su adopción.
- Rechazar los términos en que se plantea el Acuerdo, expresando los fundamentos y motivos de su negativa.

En un plazo máximo de tres días hábiles, Prodecon emite el Acuerdo de Recepción correspondiente, en el cual da razón de la contestación y cuenta con 20 días para concluir el procedimiento, lo cual notifica a las partes.⁴²

⁴⁰ Artículos 69-E del Código Fiscal de la Federación y 8 a 10 de los Lineamientos que Regulan el Procedimiento para la Adopción de Acuerdos Conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

⁴¹ "Artículo 28. Los servidores públicos de las autoridades fiscales federales serán sancionados:

I.- Con entre cinco y diez salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal, elevados al mes cuando:

1.- No rindan el informe requerido en el plazo y términos establecidos, o no acompañen los documentos a que se refiere el Artículo 19 de esta Ley, cuando el interesado haya cubierto los derechos respectivos, o no entreguen los documentos o den los datos adicionales solicitados por la Procuraduría."

⁴² Artículo 69-E, Código Fiscal de la Federación.

a. Cuando la autoridad acepta los términos del Acuerdo Conclusivo

Si la autoridad acepta la adopción del Acuerdo Conclusivo, el expediente se turna al área respectiva para la elaboración del proyecto del acuerdo en un plazo máximo de siete días.

Elaborado el proyecto, Prodecon notifica a las partes para que realicen sus observaciones en un plazo de tres días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación.

Desahogadas las observaciones en caso de que las hubiera, la Procuraduría cita a las partes en día y hora fijos para la firma del Acuerdo Conclusivo, el cual se suscribe en tres tantos, uno para el contribuyente, otro para la autoridad y el restante permanece en los archivos de Prodecon.

b. Cuando la autoridad propone términos diversos para la adopción del Acuerdo Conclusivo

Cuando en su contestación la autoridad revisora expresa con precisión términos diversos para la adopción del Acuerdo Conclusivo, fundando y motivando los mismos, Prodecon procede como sigue:

- Da cuenta al contribuyente de la respuesta de la autoridad.
- Identifica los hechos u omisiones consignados en el procedimiento de revisión fiscal y los relaciona con la calificación propuesta por la autoridad, cuidando que en esta última no se varíen los hechos u omisiones en perjuicio del contribuyente.
- Verifica que los términos propuestos por la autoridad, sean acordes con las leyes aplicables, especialmente en lo relativo a los derechos del contribuyente.

Prodecon emite un acuerdo que es comunicado a la autoridad y notificado al contribuyente en un plazo de cinco días hábiles, para que este, en un plazo igual contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación respectiva, manifieste si acepta o no los términos que propone la autoridad.

La Procuraduría puede convocar a mesas de trabajo en cualquier momento para que las partes lleguen a un consenso respecto de la calificación de los hechos u omisiones, que sea justo, respete los derechos del contribuyente, asegure el cumplimiento debido de la obligación fiscal y, en esta medida, sea benéfico para ambas partes.

Logrando el consenso entre las partes, se establece fecha y hora fija para la suscripción del Acuerdo Conclusivo.

c. Cuando la autoridad rechaza los términos del Acuerdo Conclusivo

Para el caso de que la autoridad no acepte la adopción del Acuerdo Conclusivo, expresando para ello los fundamentos y motivos respectivos, la procuraduría notificará al contribuyente y concluirá con el procedimiento a través del acuerdo de cierre que corresponda; en el cual se podrán formular consideraciones acerca de si la negativa de la autoridad incide en violaciones graves y evidentes a los derechos del contribuyente.

C. Terminación

Siempre que el procedimiento termine con la suscripción de un Acuerdo Conclusivo, este se firma tanto por las partes como por Prodecon; de terminar sin él, se emite un acuerdo de cierre de procedimiento y se notifica a las partes.

A partir de que el contribuyente presenta su solicitud de Acuerdo Conclusivo y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento, se suspenden los plazos para la conclusión del mismo y para la emisión de la resolución que determine las contribuciones omitidas.⁴³

Por otra parte, contra los Acuerdos Conclusivos no procede medio de defensa alguno y cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, serán incontrovertibles.⁴⁴

De la misma manera, las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el Acuerdo Conclusivo, ni procederá juicio interpuesto por la autoridad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.⁴⁵

Además, los acuerdos solo surtirán efectos para el pagador de impuestos que lo celebre y no generarán precedentes, así, no podrán aplicarse en sus términos a ningún otro caso o contribuyente, ya que los Acuerdos solo resuelven casos específicos analizando las particularidades que se suscitan en los mismos.⁴⁶

El beneficio para el contribuyente que suscribe un Acuerdo Conclusivo es la condonación, por única ocasión, del 100% de multas.⁴⁷ En la segunda y posteriores suscripciones aplicará la

⁴³ Artículo 69-F, Código Fiscal de la Federación.

⁴⁴ Artículo 69-H, Código Fiscal de la Federación.

⁴⁵ *Ibidem*

⁴⁶ *Ibidem*

⁴⁷ Artículo 69-G, Código Fiscal de la Federación.

condonación de sanciones en los términos y bajo los supuestos que establece el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente; esto es:

- Una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones.
- Una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones.
- Se podrá efectuar el pago en parcialidades, garantizando el interés fiscal. Las partes podrán acordar el plan de pagos que resulte acorde a la situación financiera de la empresa.

Por otra parte se advierten otros beneficios en la suscripción de un Acuerdo Conclusivo:

- Seguridad jurídica para el contribuyente.
- Reducción de la judicialización de controversias en materia tributaria.
- Mayor facilidad de la Autoridad para recabar los impuestos que efectivamente se adeudan.

V. A modo de conclusión

Los MASC en materia tributaria robustecen los canales de comunicación entre autoridades tributarias y contribuyentes para dar celeridad y eficacia en la resolución de diferendos, y eventualmente, lograr resultados cualitativamente más satisfactorios para ambos.

La utilización de MASC en materia tributaria ya es común en la experiencia comparada de países como Italia, España, Estados Unidos, Francia, Australia, Nueva Zelanda y Reino Unido. Por si fuera poco, los Defensores del contribuyente de Francia, Reino Unido y Venezuela cuentan con facultades de mediación y/o conciliación que les permiten intervenir –si bien solamente en los procedimientos de queja–, en la resolución de problemas entre la Administración Tributaria y los pagadores de impuestos.

Sin embargo, el caso mexicano es el único en el que el Defensor del Contribuyente actúa como intermediario entre fisco y contribuyentes auditados para encontrar la mejor solución a los diferendos derivados de la calificación de hechos u omisiones.

En nuestro país, los Acuerdos Conclusivos representan una novedad y un claro avance en mejores prácticas y transparencia para el sistema tributario, al instituirse como el primer mecanismo hetero-compositivo de solución alterna de diferendos en procedimientos de compro-

bación fiscal, en donde el tercero que guía a la partes para llegar a una solución anticipada y consensuada en procedimientos de auditoría es precisamente, el Defensor del contribuyente.

La participación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente como mediadora en el procedimiento de Acuerdos Conclusivos aporta ventajas. En este sentido, los contribuyentes auditados, en un marco de confianza y sencillez, pueden llegar a una mejor solución de sus diferencias con las autoridades revisoras.

Como mediadora, Prodecon facilita la comunicación entre el contribuyente y la autoridad para que las partes lleguen a un consenso, y atestigua que el procedimiento y los acuerdos estén apegados a las disposiciones fiscales aplicables y respeten los derechos del contribuyente.

VI. Bibliografía

AUSTRALIAN TAX OFFICE, *Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation*, Australia, 2009.

BERLIRI, Antonio, citado por Garza, Sergio Francisco de la, *Derecho Financiero Mexicano*, vigésima quinta edición, México, 1988.

BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen, "La finalización convencional de los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales para la resolución de conflictos", en Elorriaga Pisarik, Gabriel (coord.), *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*, Madrid, España, Marcial Pons-IEF, 1996.

COMISIONES UNIDAS DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y DE ESTUDIOS LEGISLATIVOS, Segunda, "Dictamen correspondiente a la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación", México, Senado de la República, 22 de octubre de 2013.

CUADRA RAMÍREZ, José Guillermo, *Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia*, SCJN, México.

DIVISIÓN de Defensoría del Contribuyente, "Visión general de la defensoría del contribuyente y sus actuaciones dentro del plan Evasión Cero", SENIAT, Venezuela, p. 4.

DUNNE, J y ROMANIN, E, "The Australian tax objection procedures – time for legislative reform", *Taxation in Australia*, 2010, vol. 45, No. 1.

GORJÓN GÓMEZ, Francisco Javier y STEELE GARZA, José G., *Métodos alternativos de solución de conflictos*, Oxford University Press, México, 2008, p. 31.

HMRC Dispute Resolution Unit, *Resolving tax disputes. Practical guidance for HMRC staff on the use of alternative dispute resolution in large or complex cases*, Reino Unido, HMRC Dispute Resolution Unit.

INLAND REVENUE, "SPS 11/05: Disputes resolution process commenced by the Commissioner of Inland Revenue", *Tax Information Bulletin*, vol. 23, No. 9. Nueva Zelanda, 2011.

JONE, Melinda y MAPLES, Andrew J., "Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures", *Australia Tax Forum*, No. 27, Australia, 2012.

MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta, "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, No. 11, España, 2008.

NATIONAL ALTERNATIVE DISPUTE RESOLUTION ADVISORY COUNCIL, "Dispute Resolution Terms: The Use of Terms in (Alternative) Dispute Resolution", Australia, National Alternative Dispute Resolution Advisory Council, 2003.

PROCURADURÍA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE, "La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente", *Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, No. XIII, 2014.

ROMERO FLOR, Luis María, *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*, España, tesis doctoral (dirigida por Dr. Miguel Angel Collado Yurrita y Dr. Adriano di Pietro), España, Universidad de Castilla-La Mancha, 2010.

SÁNCHEZ ACEVES, J. Arturo, "La creación de una instancia de conciliación en materia tributaria previa al juicio de nulidad fiscal", *Letras jurídicas: Revista electrónica de derecho*, No. 6, 2008.

TROYA JARAMILLO, José Vicente, "Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional", *Foro Revista de Derecho*, No. 3, Universidad Andina Simón Bolívar, Ecuador, 2004.