

## MECANISMOS ALTERNOS PARA DIRIMIR CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Daniel CASTRO HERNÁNDEZ<sup>1</sup>

### SUMARIO

I. *Introducción.* II. *Mecanismos alternos de solución de controversias en materia tributaria contenidos dentro de la legislación nacional.* III. *Otros mecanismos alternos de solución de controversias contenidos en los convenios para evitar la doble imposición tributaria.* IV. *El impacto de la nueva Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia fiscal.* V. *Conclusiones.* VI. *Fuentes de consulta.*

### RESUMEN

Los Mecanismos Alternos de Solución de Controversias (MASC) han pretendido mostrar un avance importante hacia la agilización y eficiencia en la resolución de conflictos legales, mediante esquemas menos ortodoxos y más flexibles, así como evitar una instancia contenciosa y en el ámbito internacional se ha integrado un régimen específico a algunas materias mediante cierta normatividad, con ello, pero a nivel nacional se suma el rezago ocasionado jurisdiccionalmente por la gran cantidad de asuntos, lo que hace complicado obtener o satisfacer pretensiones de forma ágil, de ahí que incorporar nuevas formas de resolver esto se haya dado con la incorporación de estos MASC, sin embargo los mismos parece ser no cumplen los fines concretos por los que se incorporaron.

### ABSTRACT

The Alternative Dispute Resolution Mechanisms (ADR) have sought to show an important advance towards the streamlining and efficiency in the resolution of legal conflicts, through less orthodox and more flexible schemes, as well as avoiding a contentious instance and in the international sphere a specific regime has been integrated into some matters through certain regulations, with this, but at the national level is added the backlog caused jurisdictionally by the large number of matters which makes it difficult to obtain or satisfy claims in an agile way, hence incorporating new ways of resolving this has occurred with the incorporation of these ADRs, however, they do not seem to fulfill the specific purposes for which they were incorporated.

<sup>1</sup> Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México y Especialista en Derecho Fiscal por la División de Estudios de Posgrado de la Facultad de Derecho de esa misma Universidad.

## **PALABRAS CLAVE**

Derecho Fiscal. Obligación Fiscal. OCDE. Mediación Fiscal. Acuerdos Conclusivos. Procedimiento de mutuo acuerdo. Arbitraje. Contribuyente.

## **KEY WORDS**

Tax Law. Tax Obligation. OECD. Fiscal Mediation. Conclusive agreements. Mutual Agreement procedure. Arbitration. Taxpayer.

## **I. INTRODUCCIÓN**

En México se han incorporado a la materia tributaria mecanismos alternos de solución de controversias (MASC); como lo son a nivel local, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Ciudad de México (CFCDMX), publicado en la Gaceta Oficial con fecha 29 de diciembre de 2016 la mediación tributaria y por lo que respecta al ámbito federal en el caso específico del Código Fiscal de la Federación (CFF) los Acuerdos Conclusivos como una alternativa diversa al litigio en materia fiscal.

En este sentido, a nivel internacional y específicamente respecto a la doble o múltiple tributación, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha definido que la doble imposición jurídica internacional puede ocurrir en tres casos; sea cuando dos Estados contratantes graven a una misma persona, o bien, cuando una persona residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante, y; cuando los dos Estados contratantes graven a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro, por diversos supuestos. Así para aminorar los efectos de la doble imposición encontramos la aplicación de convenios para evitar la doble tributación.

En virtud de ello y ante la complejidad de las operaciones económicas a nivel internacional, encontramos los denominados procedimientos amistosos o de mutuo acuerdo, cuya segunda denominación se encuentra más relacionada a los Convenios para Evitar la Doble Tributación Fiscal, y que tienen como finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional como consecuencia del intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas jurídicas, que se ven afectadas por esta doble tributación.

En este orden de ideas, cuando lo anterior no resulta suficiente y el conflicto persiste, encontramos el arbitraje en materia tributaria como una forma de dar solución a lo indicado, pero tan compleja es su implementación, como también su resistencia a estos, pues aún y cuando existen ciertas reglas específicas así como la reciente obligación de ciertos países

que han ratificado el denominado MLI<sup>2</sup> de implementar estos mecanismos o tener reglas más particulares, los países miembros pareciera sólo se incorporaron por cumplir con ciertos estándares mínimos de aceptación a nivel internacional y no por convicción, pues, poco se ha trabajado al respecto olvidando incorporarlos de mejor manera a un escenario económico-fiscal más ambicioso, pues, incluso este instrumento tiene como objetivo principal actualizar los tratados fiscales para evitar la doble imposición sin necesidad de renegociaciones bilaterales extensas, permitiendo una aplicación más ágil y uniforme de las medidas BEPS y quizás permitir una nueva forma de hacer negocios.

## **II. MECANISMOS ALTERNOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA CONTENIDOS DENTRO DE LA LEGISLACIÓN NACIONAL**

Una tendencia que surgió en el ámbito internacional para luego ser incorporada en diversas legislaciones fue la implementación de los denominados MASC, en este sentido, en México surgió un primer intento a nivel Federal de ser incorporados a la materia fiscal mediante la implementación de los denominados Acuerdos Conclusivos, los cuales buscan garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para ello, regularicen su situación fiscal y resuelvan sus diferendos con el fisco, dándoles fin mediante una solución alternativa a la vía jurisdiccional, lo cual les permite que al solicitar y proponer un acuerdo conclusivo, gocen de la posibilidad de resolver un conflicto con la autoridad fiscalizadora, en un plano paralelo a la tutela judicial<sup>3</sup>, o bien, buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, seguido ante una autoridad ajena a esto como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente que actúa como favorecedor y conductor de la comunicación entre los involucrados.

Por otro lado, no debemos pasar por alto que dentro del Capítulo V del Código Fiscal para la Ciudad de México se incorpora otra modalidad de MASC como lo es la mediación fiscal, figura que se anexó mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFCDMX, publicado en la Gaceta Oficial con fecha 29 de diciem-

<sup>2</sup> El 12 de octubre de 2022, el Senado mexicano aprobó el Instrumento Multilateral (“MLI”, por sus siglas en inglés) completando su proceso de ratificación legislativa el 22 de noviembre de 2022 con su publicación en el Diario Oficial de la Federación. El 15 de marzo de 2023, México depositó el instrumento ante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”). Con esto, el MLI entraría en vigor a partir del 1 de julio de 2023, con efectos en México a partir del 1 de enero de 2024.

<sup>3</sup> Véase la Tesis XXII.P.A.21 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 57, agosto de 2018, t. III, p. 2583, de rubro: ACUERDOS CONCLUSIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA. EL ARTÍCULO 69-C DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LOS REGULA, RESPETA EL DERECHO HUMANO DE ACCESO A LA JUSTICIA.

bre de 2016, específicamente en el Artículo 111 Bis de dicho ordenamiento que otorga la posibilidad de los contribuyentes a solicitar la adopción de un acuerdo de mediación, siempre que sean objeto de facultades de fiscalización y ellos no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, acta final, oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuyo acuerdo será definitivo en relación a dichos hechos u omisiones como lo refiere el Artículo 111 Sextus de dicho ordenamiento fiscal.

### 1. *Mediación fiscal*

Una de las figuras que regula el CFCDMX es el silencio administrativo, entendiendo esta como una inactividad formal, ya sea porque la autoridad administrativa omite reconocer un derecho, o bien, porque la misma priva de un derecho o una facultad al particular, de ahí que al existir una ausencia de derecho, consecuentemente ello resultaría en una inactividad, así nacen al respecto dos tipos de actos a saber, por un lado, los actos declarativos donde la autoridad omite reconocer un derecho que fue solicitado previamente por el particular y, por el otro, actos de gravamen que consisten en privar a los particulares de un derecho o facultad, inclusive llevándonos a la emisión de declaraciones de juicio como forma de sustitución de la voluntad de la Administración, establecida por ley con la finalidad de tutelar determinado interés, o bien, nace como una "(...) presunción o ficción legal por virtud de la cual, transcurrido cierto plazo sin resolver la Administración, y producidas además determinadas circunstancias se entenderá (o podrá entenderse) denegada u otorgada la petición o el recurso formulado por los particulares"<sup>4</sup>.

Por lo que, el silencio administrativo con efectos positivos tiene como finalidad que los procedimientos destinados a una autorización o una aprobación administrativa, resulten tener menos rigor, sin embargo, la crítica a este tipo de silencios es que los mismos se constituyen, a través de una mera ficción legal en donde la autoridad teniendo la obligación de verificar la legalidad de una solicitud, y al no hacerlo así, la ley sustituye dicho silencio como si se hubiera realizado un acto expreso, lo cual, lleva a considerar que dicho acto presunto carece de legalidad.

Conforme a lo anterior, debemos señalar que en primer lugar la ley reconoce dicha figura otorgando un beneficio al administrativo, es decir, forzosamente debe estar señalada de forma expresa dicha figura y así ante la omisión de la autoridad, ello presupone que lo pedido se entenderá acordado conforme a lo solicitado, cuyo límite es la imposibilidad de

---

<sup>4</sup> García-Trevijano Garnica, Ernesto, *El silencio administrativo en el Derecho Español*, España, Civitas, 1990, p. 79.

obtener algo más allá de lo que se hubiera otorgado de forma expresa al particular por esta vía, porque resultaría ser *contra legem*, e incluso tampoco “(...) constituye un medio de sanar aquello que nace viciado ni es por tanto, un medio de convalidar vicios de origen”<sup>5</sup>. No obstante, debe seguirse un procedimiento de certificación de dicho efecto ante la propia autoridad.

En segundo lugar, tenemos que el silencio administrativo con efectos negativos; es aquel que deriva de las instancias, solicitudes o peticiones presentadas ante las autoridades administrativas, debido a que una vez que transcurrido el plazo que marca la ley para que la autoridad conteste el escrito presentado por el particular y ella es omisa en hacerlo, este debe entender negada su petición o instancia respectiva.

Contrario a lo señalado, los silencios administrativos con efectos positivos para el caso de la materia tributaria no se encuentran previstos en ella, es decir, propiamente no existen dentro del CFF, ya que en todo caso son figuras consideradas en principio por disposiciones únicamente administrativas.

Ello es así, en primer lugar porque dicha disposición normativa en cita no lo contempla y, en segundo porque dicha figura equivale a configurar un acto administrativo del cual se presume su legalidad, sin que exista pronunciamiento alguno de la autoridad administrativa, es decir, existe una plena sustitución de la voluntad de esta, razón por cual dicha figura puede constituir un sin fin de actos sin pronunciamiento expreso de la autoridad y trasladar ello a la materia fiscal equivaldría a comprometer la misma recaudación fiscal, siendo que ello implicaría delegar la potestad tributaria que tiene el Estado mismo.

Pese a lo anterior, caso excepcional sucede con el Código Fiscal para la Ciudad de México, el cual en su Artículo 54 señala que las instancias o peticiones que se formulen ante las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses, plazo que una vez transcurrido sin que se notifique la resolución respectiva, trae como consecuencia que el silencio de la autoridad competente se pueda considerar como resolución afirmativa ficta a favor del particular, siempre que como lo señala dicho Artículo no exista resolución o acto de autoridad debidamente fundado.

Por otro lado, cabe precisar que también la negativa ficta resulta ser una figura tan extensa, en cuanto a sus efectos, en cuyo caso el legislador ha sido omiso en precisar sus alcances concatenándolo con otras figuras jurídicas, tal es el caso del Capítulo V referente a la mediación fiscal, figura que se anexa al Código Fiscal para la Ciudad de México, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFCDMX,

---

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 294.

publicado en la Gaceta Oficial con fecha 29 de diciembre de 2016, en el que el Artículo 111 Bis de dicho ordenamiento otorga la posibilidad de los contribuyentes a solicitar la adopción de un acuerdo de mediación, siempre que sean objeto de facultades de fiscalización y ellos no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, acta final, oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuyo acuerdo será definitivo en relación a dichos hechos u omisiones como lo refiere el Artículo 111 Sextus de dicho ordenamiento fiscal, mismo que podrá solicitarse en cualquier momento desde el inicio de las facultades de fiscalización, hasta la notificación de la resolución que determine las contribuciones omitidas, siempre que ya exista una calificación de la autoridad revisora en relación a dichos hechos u omisiones.

Por lo que, pudiéramos considerar que dicho acuerdo de mediación presentado ante la Procuraduría Fiscal de la CDMX y no resuelto en el plazo de cuatro meses en que marca el Artículo 54 del CFCDMX podría originar una resolución favorable a los intereses del particular aun y cuando el Artículo 55 de dicho ordenamiento legal excluye determinados casos en que manifiesta que no operará la resolución afirmativa ficta cuando el interesado hubiera formulado un escrito en relación a la autorización de exenciones de créditos fiscales, la caducidad de las facultades de la autoridad, la facultad de revisión prevista en el Artículo 111 de dicho Código, la prescripción o condonación de créditos fiscales, el otorgamiento de subsidios, disminuciones o reducciones en el monto del crédito fiscal, el reconocimiento de enteros, la solicitud de compensación, la devolución de cantidades pagadas indebidamente, la actualización de datos catastrales y consultas, o bien, cuando la petición se hubiere presentado ante autoridad incompetente o los particulares interesados no hayan reunido los requisitos que señalen las normas jurídicas aplicables.

Entendiendo así que el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo de cuatro meses, mientras no se dicte la resolución, o bien, el mismo puede esperar a que ésta se dicte.

Por otra parte, dicho acuerdo también implica que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo de mediación, ni procederá el juicio de lesividad, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

Ahora bien, el contribuyente que opte por el acuerdo de mediación lo tramitará a través de la Procuraduría Fiscal, señalando los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria dentro de su

escrito, motivo por el cual una vez recibida dicha solicitud por la Procuraduría Fiscal, está requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contados a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo de mediación; señalando en todo caso los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda tal requerimiento, la Procuraduría Fiscal le dará vista al superior jerárquico de aquella para que en un plazo de cinco días se emita el pronunciamiento respectivo, y si en virtud de ello, se desprende que persiste el incumplimiento se hará del conocimiento del Titular de la Secretaría con independencia de las responsabilidades administrativas que procedan, en cuyo caso, puede darse la situación en concreto de que está continúe con la omisión.

Motivo por el cual, podríamos concluir que de acuerdo con el Artículo 54 del CFCDMX se hace referencia a que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de hasta cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución expresa, se considerará como una resolución afirmativa ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios, por el silencio de las autoridades competentes y si en el caso particular, no se configura una negativa ficta, podría entenderse que si lo hace así un silencio con efectos positivos por dicho silencio, figura que si se encuentra regulada por el CFCDMX y no como en el primer caso, que dicho Código Federal es omiso en preverlo, de lo cual el legislador no hizo manifestación alguna.

Más aún, si existiera un juicio de nulidad a nivel local, en el que lo anterior tuviera que configurarse y cause un daño al fisco, cabe seguir la misma línea que Patricia López López<sup>6</sup> ha señalado, pues, con la última reforma a la CPEUM, que es de fecha de publicación en el Diario Oficial de la Federación del día 29 de enero de 2016, según Decreto por el que se declaran reformadas y derogadas diversas disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de la reforma política de la Ciudad de México, por el que los particulares beneficiados por una sentencia pronunciada por el Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México adquiera la calidad de cosa juzgada, el recurso de revisión fiscal, quedaría como un simple intento aun cuando se promueva el referido para pretender que la resolución dictada pueda ser modificada.

Lo precedente ya que es a partir de dicha fecha que se modifica el Artículo 104,

---

<sup>6</sup> Cfr. López López Patricia, "La extinta revisión contenciosa administrativa", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año XI, núm. 26, julio - diciembre de 2019, pp. 1-28.

fracción III, de la Norma Fundamental, para establecer que los Tribunales Colegiados de Circuito podrán conocer, únicamente, de las revisiones interpuestas contra las resoluciones definitivas que emita el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Así, mediante criterio jurisprudencial por reiteración de criterios, señalan que este último precepto ya no prevé el conocimiento por los órganos jurisdiccionales aludidos, de las revisiones interpuestas contra resoluciones del Tribunal de Justicia Administrativa de la Ciudad de México. Por tanto, al no existir una disposición constitucional específica que les dote de competencia para conocer de esos medios de impugnación, ésta no puede presumirse, ni considerarla implícita con base en las disposiciones legales locales que para el trámite y sustanciación respectivos se emitan; de ahí que, a partir de la entrada en vigor del segundo de los decretos mencionados, el recurso de revisión contenciosa administrativa sea improcedente<sup>7</sup>.

## 2. Acuerdos Conclusivos

En el ámbito federal el capítulo II del CFF referente a los Acuerdos Conclusivos, señala en su Artículo 69-C que 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 (visita domiciliaria, revisión de gabinete y revisión electrónica) 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, procedimiento regulado en términos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las facultades sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Ello siempre que se solicite, ya sea a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación o 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.

Para ello, 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.

Así, el contribuyente que opte por el Acuerdo Conclusivo, señala el Artículo 69-D lo tramitará a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señalando los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la califica-

---

<sup>7</sup> Para ello, dicha determinación se encuentra contenida en la Tesis, I.10o.A.68 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 55, junio de 2018, t. IV, p. 3194, de rubro siguiente: REVISIÓN CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA. A PARTIR DE LA ENTRADA EN VIGOR DE LA REFORMA AL ARTÍCULO 104, FRACCIÓN III, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 29 DE ENERO DE 2016, ESE RECURSO ES IMPROCEDENTE.

ción que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria<sup>8</sup>. Recibida la solicitud, dicha Procuraduría requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo y en caso de no atender dicho requerimiento se impondrá una multa.

En caso de que no exista respuesta favorable y la autoridad decida no proceder a la adopción de acuerdo conclusivo, deberá fundar y motivar las razones por las que no acepta los términos en que se solicitó y en caso de no hacerlo, la Procuraduría acordara, 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.

De existir respuesta favorable de la autoridad requerida, la Procuraduría una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, esta contará con un plazo de hasta doce meses para concluir el procedimiento a que se refiere este Capítulo, contados a partir de que el contribuyente presente la solicitud respectiva ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 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, señala el Artículo 69-E 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. Así cómo también se podrán convocar a mesas técnicas cuya finalidad es promover este consenso respecto a un punto en concreto cuyos tecnicismos no están del todo claros.

---

<sup>8</sup> Cabe precisar que el Artículo 97 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las facultades sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece la posibilidad de que el contribuyente manifieste bajo protesta de decir verdad que conoce la calificación de los hechos u omisiones al momento de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo y, esto se vuelve importante pues en ocasiones es una práctica común de las autoridades el citar a los representantes legales sin que en su caso queden asentadas las mismas en algún oficio, pues solo queda de manifiesto estas se dieron a conocer y el representante legal se da por enterado de las mismas, lo cual si bien, es ilegal y puede accionar otros medios de defensa, podríamos considerar el presentar un acuerdo conclusivo con el objeto de regularizar determinadas observaciones sea por la razón que fuera y considerando ciertos tiempos siempre que el contribuyente se manifieste sabedor de la calificación de los hechos y omisiones, esto lo haga bajo protesta de decir verdad y se anexe el oficio respectivo donde conste el actuar de la autoridad, en todo caso esa será una situación a valorarse y dependiendo de la estrategia a seguir.

Cuyo beneficio será según el Artículo 69-G que 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. Cabe señalar que existen otros beneficios que pueden aplicarse como son los casos de los Artículos 70-A y 74 del CFF, en caso de no optar por la aplicación del Artículo 69-G del mismo ordenamiento. En todo caso, las autoridades fiscales deberán tomar en cuenta los alcances del Acuerdo Conclusivo para, en su caso, emitir la resolución que corresponda y en su caso un oficio de cierre del procedimiento fiscalizador, donde conste la regularización respectiva en caso de que ello se haya llevado a cabo, derecho que es reconocido por la misma Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. La solicitud de beneficios prevista en este Artículo 69-G del CFF no dará derecho a devolución o compensación alguna.

Cabe señalar que conforme al 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.

Para ello, 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 del CFF (juicio de lesividad), salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos.

Por último, debemos hacer la precisión de que si bien es cierto el Artículo 69-C del CFF, indica algunas causales de improcedencia respecto a la solicitud de acuerdos conclusivos, haremos especial énfasis en lo que indica su fracción III, respecto a actos derivados de la cumplimentación a resoluciones o sentencias, pues, en este caso específico cabe la posibilidad de que si bien en un primer término la Procuraduría acuerde la improcedencia de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo, al actualizar esta causal de improcedencia también lo es que si una sentencia ordena reponer un procedimiento y consecuentemente se deja sin efectos lo actuado, entonces es evidente se actualiza de nueva cuenta la procedencia de este tipo mecanismo alterno, ya que de nueva cuenta existiría una calificación de hechos u omisiones y si lo que se busca como fin específico es garantizar que los contribuyentes que cumplan con los requisitos establecidos para ello, regularicen su situación fiscal y resuelvan sus diferendos con el fisco, dándoles fin mediante una solución alternativa a la vía jurisdiccional, o bien buscar una solución consensuada y anticipada al desacuerdo sobre la

calificación de hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, con su improcedencia se estaría limitando este derecho y este fin específico.

### **III. OTROS MECANISMOS ALTERNOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS CONTENIDOS EN LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN TRIBUTARIA**

Los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria<sup>9</sup> surgen con el ánimo de evitar actos de fiscalización en relación a cuando dos Estados pretenden cobrar el mismo tributo al mismo sujeto pasivo<sup>10</sup>, lo cual podría originar que se genere un doble pago por el contribuyente, regulando además otros aspectos como lo son la evasión y elusión fiscal, los cuales son mecanismos que permiten sustraerse del cumplimiento de las obligaciones fiscales; uno a través de formas lícitas y el otro por medio de conductas ilícitas.

En este contexto, una persona moral puede que se encuentre como residente en el lugar de su constitución y a la vez establezca su sede de dirección efectiva en otro Estado, o bien, donde asienta su administración principal de sus negocios, así como que una persona física tribute en diversos Estados precisamente por esta cuestión de residencia, o bien, el de fuente tributaria, incluso conocer si su actividad puede o no constituir un establecimiento permanente y en todo caso las reformas dirigidas a este concepto, buscan evitar que las empresas extranjeras operen en territorio nacional sin una contribución fiscal adecuada, mediante el uso de estrategias que, hasta ahora, permitían eludir tal designación, incluso redefiniendo ciertas gestiones realizadas por intermediarios o agentes, que anteriormente pudieran no constituir un establecimiento permanente ahora podrían constituir un establecimiento permanente si implica la celebración habitual de contratos en nombre de una empresa extranjera.

---

<sup>9</sup> A través de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) se ha definido que la doble imposición jurídica internacional puede ocurrir en tres casos:

1. Cuando dos Estados contratantes gravan a una misma persona por su renta y patrimonios totales;
2. Cuando una persona residente de un Estado contratante obtenga rentas o posea elementos del patrimonio en el otro Estado contratante y los dos Estados gravan estas rentas o su patrimonio, y;
3. Cuando los dos Estados contratantes gravan a una misma persona, no residente ni en uno ni en otro, por las rentas provenientes o por el patrimonio que posea en un Estado contratante.

Siendo que para evitar los efectos de la doble imposición encontramos la aplicación de este tipo de convenios para evitar la doble tributación.

<sup>10</sup> La doble o múltiple tributación es un fenómeno económico de relevancia jurídica que se configura cuando dos o más titulares de la potestad tributaria aplican contribuciones similares sobre un mismo contribuyente respecto del mismo hecho imponible y por un mismo periodo fiscal. Véase: Uckmar, Víctor, "Los tratados internacionales en materia tributaria", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, t. I, p. 93.

En este aspecto, se han buscado generar mecanismos como la Convención modelo de la Organización de las Naciones Unidas u Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) sobre la doble tributación entre países en desarrollo y países desarrollados, respectivamente, que se centran en analizar entre varios aspectos los principios de fuente y residencia para efectos tributarios, con el fin de evitar el conflicto suscitado entre los aspectos mencionados con antelación.

Eduardo Arizmendi Salcido ha sostenido que la aplicación de los tratados para evitar la doble imposición depende, en esencia de dos cosas: la primera, que la operación esté gravada en la fuente (México) y; la segunda, que dicha operación se esté realizando con una empresa que sea residente para efectos fiscales en un país con el que México tenga firmado un tratado<sup>11</sup>.

Corroborando lo anterior, el contenido del Artículo 4o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país (constancia de residencia o última declaración de impuestos presentada) de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado, así como las demás disposiciones de procedimiento contenidas en dicha Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su caso cuenten con representante legal, opinión positiva de cumplimiento de obligaciones fiscales en los términos del CFF, así como que se haya dictaminado. En cuyo caso, las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran

Además, cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas, tenemos las siguientes consideraciones:

- Las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica;
- Es necesaria una manifestación bajo protesta de decir verdad, que normalmente será firmada por el representante legal;
- En dicha manifestación, también deberá señalarse expresamente que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuen-

---

<sup>11</sup> Arizmendi Salcido, Eduardo, *Aplicación de los tratados para evitar la doble tributación*, [Versión para lector digital], Recuperado de: [https://www.ccpm.org.mx/avisos/Aplicacion\\_de\\_los\\_tratados\\_para\\_evitar\\_la\\_doble\\_tribucion\\_diciembre\\_2015.pdf](https://www.ccpm.org.mx/avisos/Aplicacion_de_los_tratados_para_evitar_la_doble_tribucion_diciembre_2015.pdf).

tran gravados en su país de residencia, indicando las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

Ahora bien, en los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Así, cabe señalar que si bien es cierto no es obligatorio para los Estados integrar lo anteriormente referido a sus ordenamientos tributarios, y por tanto, no resultan vinculantes para los mismos, también lo es que los Estados de forma correcta o no deciden someterse a diversas necesidades internacionales, resultando lo anterior en una forma en que los organismos internacionales o Estados pueden presionar a otros de igual jerarquía para incorporarse a las medidas que se presuponen necesarias, encaminando a hacer que ese país adopte dichas medidas internacionales y, en su caso, sea bien visto ante la comunidad internacional.

Lo anterior, pues, ante un crecimiento exponencial de la era de la globalización, la interacción fiscal entre países ha adquirido una relevancia sin precedentes, especialmente para economías emergentes. Para ello se ha buscado a implementación del Instrumento Multilateral (IM), proveniente de la acción 15 del Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés) de la OCDE, cuyo objetivo principal es actualizar los tratados fiscales para evitar la doble imposición sin necesidad de renegociaciones bilaterales extensas (MAP; BAPA por sus siglas en inglés), permitiendo una aplicación más ágil y uniforme de las medidas BEPS

Desde 1997, cuando México adoptó la aplicación de precios de transferencia, hasta las reformas recientes en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la adopción del IM en 2022, el marco fiscal mexicano ha evolucionado especialmente aquellos que se refieren al concepto de establecimiento permanente, por lo que las empresas multinacionales, particularmente aquellas con operaciones significativas en el país, deben reevaluar sus modelos de negocio bajo el nuevo régimen fiscal, no obstante aún y cuando su proceso de ratificación legislativa fue 22 de noviembre de 2022 con su publicación en el Diario Oficial de la Federación y con posterioridad el 15 de marzo de 2023, México depositó el instrumento ante la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos ("OCDE") para que entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2023, con efectos en México a partir del 1 de enero de 2024, poco se ha trabajado.

En este sentido, podemos referir que el análisis para las empresas debe centrarse no solo en la estructura corporativa actual sino también en las operaciones contractuales para asegurar el cumplimiento de las nuevas normativas, evitando riesgos fiscales. Además, la correcta atribución de ingresos y la asignación de utilidades a los establecimientos permanentes constituyen desafíos que requieren una gestión meticulosa, por lo que se espera que las autoridades fiscales mexicanas intensifiquen las revisiones para asegurar que los establecimientos permanentes sean correctamente identificados y tributen de acuerdo con las nuevas disposiciones, lo cual originará que las empresas deben estar preparadas para adaptar sus operaciones a este nuevo marco legal, que busca cerrar las brechas que hasta ahora permitían prácticas de evasión y elusión fiscal en el ámbito internacional e incluso habrá que estar al pendiente de las discusiones entorno a *Base erosion and profit shifting (BEPS)* o *Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)*.

#### 1. Procedimiento de mutuo acuerdo

Es en el año de 1992 que el gobierno de México comenzó la celebración de este tipo de tratados para evitar la doble tributación e impedir con ello la evasión fiscal, pero además incorporándose la posibilidad de alcanzar este tipo denominados de acuerdos mutuos (MAP o BAPA) respecto de la interpretación y aplicación de estos Tratados.

Así, en cuanto a México, la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su Artículo 13, fracción III, tercer párrafo<sup>12</sup>, substancialmente manifiesta que el plazo para interponer la demanda se suspenderá si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso el procedimiento arbitral, de ahí que exista legalmente este reconocimiento del procedimiento de mutuo acuerdo y el arbitraje en nuestra legislación interna, obteniendo el beneficio que otorga dicho precepto. De igual modo, el Código Fiscal de la Federación hace lo propio tratándose del Recurso de Revocación previsto en dicho ordenamiento, no obstante, el momento en que los plazos se suspenden queda aún una incertidumbre, pues aún y cuando la ley lo prevé, las autoridades tributarias contemplan diversas interpretaciones al respecto.

<sup>12</sup> La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, señala en su Artículo 13, fracción III, tercer párrafo lo siguiente:

"Artículo 13.

(...)

III. (...) También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación, incluyendo en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado."

En este sentido, precisar en qué consisten los mecanismos alternos en materia tributaria como lo son los procedimientos de mutuo acuerdo o el arbitraje, resulta ser un tanto complicado, pues, en primer lugar estos procedimientos amistosos o de mutuo acuerdo, cuya segunda denominación se encuentra más relacionada a los Convenios para Evitar la Doble Tributación Fiscal, tienen finalidad eliminar o aminorar la doble tributación internacional como consecuencia del intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes que se ven afectadas por esta doble tributación.

En virtud de lo anterior, dicho mecanismo se ha creado como una forma de solucionar un conflicto suscitado entre diversas administradoras tributarias cuando la acción de dos o más de ellas puede producir una imposición no conforme con el convenio para evitar doble imposición, cuyo problema es que el mismo no obliga a llegar un resultado sino una voluntad de alcanzarlo.

De este modo, lo anterior se dice ya que el hecho de que no se contemple plazo legal alguno para resolver dicho conflicto que se presente con relación a los referidos Convenios, deja pensar que simplemente queda a voluntad de las administradoras de los Estados resolverlo.

Por otra parte, la crítica a este tipo de procedimientos es que en nada se toma en consideración al contribuyente, ya que si bien es cierto dicho procedimiento puede ser propuesto por uno, lo cierto es que finalmente debe forzosamente intervenir la autoridad administrativa competente de que se trate, llevándose a cabo una especie de negociación entre las administradoras de los diversos Estados, sin tomar en consideración el impacto que tales decisiones pueden tener en el contribuyente, ya que, se reitera las autoridades fiscales serían las únicas que podrían aclarar la interpretación y aplicación del Tratado en las circunstancias ahí planteadas, no así ello establecía la posibilidad de la participación de los contribuyentes.

Por lo que, incluso se ha planteado la idea de convertirse en una mera instancia consultiva, por medio de la cual se busque crear instancias no vinculantes a los particulares, con la finalidad de no sujetarlos al arbitrio de los administradoras de los Estados, situación que se corrobora con los planteamientos desarrollados desde el siglo pasado, ya que existen ciertos antecedentes como lo son los modelos creados por la Sociedad de Naciones (1928), Congreso de la IFA (1951) y el de la Cámara de Comercio Internacional (1966), que ya permitía ello.

Ahora bien, para ser admitida la petición presentada por el contribuyente en relación a dichos convenios, está si se encuentra sujeta a una temporalidad, es decir, que debe ser presentada dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio por parte del contribuyente, para lo cual se evidencia un desequilibrio entre las partes que pueden intervenir en este mecanismo, cumpliendo dicha petición la formalidad de que sea por escrito, así como que deberá declarar los fundamentos por los cuales se solicita la revisión de dicha imposición, presentada ante la administradora de que se trate y dicha precediera a iniciar tal procedimiento, que de resolverse y no se solucionarán determinados temas en dicha resolución planteados por el contribuyente, nos encontraremos en presencia del arbitraje para suplir dichas deficiencias entorno al referido mecanismo.

## 2. Arbitraje tributario

Para comprender el segundo mecanismo previsto en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria, esto es el arbitraje, conviene precisar determinadas características de este, como lo son;

- a) Que el árbitro no es una autoridad, ya que no tiene el carácter coactivo de hacer cumplir sus resoluciones;
- b) La autoridad que dirige la controversia suscitada entre las partes, únicamente cuenta con la fuerza que le dan las mismas para resolver la controversia de que se trate, en función de que ellas lo escogen, en cuanto materia y personal y cuyos alcances dependen del acuerdo arbitral que establece las pautas sobre lo que versará el arbitraje;
- c) El mismo sólo opera respecto a las materias que son susceptibles de arbitraje, mediante el reconocimiento de ley, y;
- d) Resulta ser un mecanismo de resolución de controversias alternativo que trata de evitar llegar al litigio, siempre atendiendo a los principios de debido proceso, contradicción, igualdad y economía procesal como una alternativa que complementa al poder judicial, sin hacer una sustitución de este.

Además de ello, recordemos que una característica esencial en este mecanismo es que medie voluntad de las partes por el que así surja un vínculo arbitral, es decir, se cree la emisión del acto a través del *pacta sunt servanda*, cuya única limitante a la autonomía de la voluntad establecida por las partes, será que no se infrinja una prohibición legal, es decir, opere desde un ámbito normativo, sin dejar de lado que el mismo también debe operar desde un plano operativo, que evite se vaya más allá de lo razonablemente previsible generando desequilibrio entre las partes.

Ahora bien, bajo la premisa de mejorar la administración a través de mejores resultados que puedan ser visibles por los ciudadanos, sin atender no sólo a un interés general, podemos tratar de implementar dichos objetivos de forma previa a un arbitraje si lo que se busca es evitar esto, o bien implementarlo durante su procedimiento.

Para ello, OCDE menciona diversos criterios orientados a fomentar una relación mejorada y mejorar así la práctica administrativa, los cuales entre muchas cosas buscan mejorar el desarrollo de los órganos del servicio público, entre los que están: a) planificación estratégica, la cual, se centra en los objetivos más no así en detallar cómo alcanzarlos; b) gestión estratégica, es decir, adaptarse a las nuevas circunstancias sin dejar de lado los principios fundamentales establecidos como objetivos; c) articulación de la misión y la proyección a futuro, los cuales, implican un compromiso del mismo personal para alcanzar los objetivos; d) de liderazgo, el cual, es acorde a la actuación de determinados individuos para influir en la motivación del personal y estos desempeñen sus funciones.

Además, no debe pasar desapercibido el hecho de que la tendencia económica contenida en los diversos sistemas tributarios<sup>13</sup> ha transformado los principios de derecho tributario mismo y, luego entonces ello pudiera generar que se analicen de mejor manera el impacto de las decisiones tomadas por las administradoras y poder así analizar cómo repercutirán en los contribuyentes dichas decisiones, lo que llevaría a no sólo entablar un diálogo entre las administradoras, sino además con los contribuyentes, sin que ello implique anteponer intereses particulares, sobre los generales, ya que la tendencia económica que se vive, permite la posibilidad de llevar a cabo esto.

Además, la nueva gestión administrativa<sup>14</sup> permite implementar ciertas cuestiones de casos particulares a tendencias públicas, dejando de lado propiamente lo que es la administración pública vieja.

En este sentido, recordemos que el arbitraje, se crea como una forma en que las partes pueden dirimir conflictos de manera más equitativa, sin que implique que una obtenga mayores beneficios que otra, sin que ello implique hacer un listado de diversos supuestos en que

<sup>13</sup> Un ejemplo de ello puede encontrarse en la Constitución Española que en su Artículo 31, señala en su numeral uno que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, mediante un Sistema Tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, y asimismo, en su numeral dos, establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía y finalmente en su numeral tres señala que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

<sup>14</sup> El concepto de Nueva Gestión Pública consiste en involucrar ciertas cuestiones de ámbito privado a las diversas de carácter público, lo cual implica que además de una organización, exista una plena dirección de los recursos, a través de una planificación de la fuerza de trabajo, gestión laboral, financiera, evaluación, organización, reorganización, tendientes a lograr los resultados deseados, es decir, hay una reestructuración interna del sistema mismo.

se puede acudir a estos denominados MASC, pues ello implicaría señalar diversas hipótesis entre quien es titular de un derecho y está legitimado para acudir a este tipo de medios.

En este orden de ideas, los problemas que surgen en torno al arbitraje internacional en materia tributaria giran principalmente en una cuestión de legalidad, precisamente respecto a la indisponibilidad del crédito fiscal. En donde la autoridad sólo puede hacer aquello que la ley lo faculta, por lo que para el caso que nos ocupa, si la ley no faculta a la administradora de disponer de los tributos como quiera, es evidente que no cuenta con facultades; sean discrecionales o no que le permitan acatar un laudo arbitral en materia tributaria, ya que desde el origen al no contar con dicha disponibilidad el arbitraje sería improcedente y es por ello la resistencia a este tipo de procedimientos e, incluso, sea impensable acatar la decisión de un panel especializado en este tipo de materias, incluso en algunas legislaciones es posible mediante un recurso ordinario impugnar una decisión arbitral e inclusive problemas en cuanto a competencia son lo que pudieran suscitarse y pese a ello, poco se ha dicho al respecto.

Además de ello, lo anterior implicaría la renuncia a ciertas cuestiones jurisdiccionales y poder dirimir determinados conflictos, al menos en materia tributaria de forma interna. De igual manera otro problema sería el reconocimiento que se haga de modo interno a dicha resolución que recaiga a un procedimiento arbitral en materia tributaria, sin el cual jamás se llevaría el denominado arbitraje.

Siguiendo lo anteriormente referido, algunos autores han identificado que otro problema evidente sería la cuestión del orden público<sup>15</sup>, puesto que se dice; tampoco puede existir una renuncia al interés general, lo que se traduce en que existen determinadas situaciones que no son susceptibles de someterse a arbitraje, ya que con dicho reconocimiento arbitral se transgrediría la soberanía del Estado para establecer, cobrar, administrar su propio sistema tributario.

Se dice lo anterior, ya que existe una potestad tributaria derivada del *ius imperii* y otra más a lo que Rousseau denominaría voluntad general, la cual es indelegable por los gobernantes.

Por lo que trasladar lo anterior a la materia tributaria, nos llevaría a realizar una sustitución de la potestad tributaria del Estado, para lo cual refiere Raúl German Rodríguez y Lobato “(...) *el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de*

<sup>15</sup> Dentro de la Filosofía del Derecho se han estudiado palabras sin significado que son utilizadas dentro del lenguaje propiamente jurídico con el ánimo de obedecer a un mero propósito como técnica de presentación, tan es así, que expresiones como Derecho Subjetivo, Orden Público, Interés General, Bien Común, son utilizadas únicamente para resolver ciertas cuestiones, llevándolas propiamente a lo que consideramos verdadero para cumplir con ciertos fines sistemáticos y que se utilizan como instrumento para sus propios fines.

*jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según las competencias que les confieren las leyes*<sup>16</sup>.

Por su parte, Sonia Venegas Álvarez define que la potestad tributaria es *“la distribución de facultades para instituir y cobrar tributos; se dota a la Federación, a los estados y municipios con parcelas del propio poder para tributar”*<sup>17</sup>.

Así tenemos que la potestad tributaria es aquella facultad de destinar diversas contribuciones creadas por el Estado al gasto público, tal y como lo refiere el Artículo 31, fracción IV de la CPEUM por medio del control, recaudación y establecimiento de estas; ejercida a través de sus funciones normativa, administrativa y jurisdiccional del Estado mismo.

Aunado al hecho de que la potestad tributaria vista no sola desde una concepción jurídica se encuentra vinculada con un control de actividades económicas, de la cual podemos decir su relevancia no sólo en determinadas ocasiones de carácter interno, sino también tiene repercusiones en el ámbito internacional.

En virtud de lo anterior, conviene ejemplificar como lo es con la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, en su Artículo 25, variante B, 5, inciso b), se establece que sí en la resolución de los procedimientos de mutuo acuerdo existieran cuestiones no resueltas dimanantes del caso, las mismas no serán sometidas a arbitraje si una de las autoridades competentes así lo solicita, por lo que es dable concluir que continúa el mismo problema de exclusión al contribuyente.

De este modo, no se pasa por alto el hecho de que el referido numeral manifieste que la decisión arbitral será vinculante para ambos Estados contratantes y que se aplicará a pesar de los límites temporales que la legislación interna de esos Estados pudiere imponer, pese a esto considero que ello no es así, pues en caso de no hacerlo, no existe una consecuencia ante tal incumplimiento.

Ahora, si bien es cierto existe la Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras regula la forma de hacer cumplir un laudo, lo cierto es que también maneja casos de excepción como lo son la incapacidad de las partes, la invalidez del acuerdo de arbitraje, irregularidades procesales, extralimitaciones en cuanto al alcance del acuerdo de arbitraje, la incompetencia del tribunal arbitral y la anulación o suspensión de una sentencia en el país en el cual, o conforme a la ley del cual, se ha dictado esa sentencia, además de la susceptibilidad de arbitraje y al orden público.

---

<sup>16</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª. ed., México, UNAM, Oxford University Press, 2014, Colección Textos Jurídicos Universitarios, p. 6.

<sup>17</sup> Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho Fiscal; parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, 2016, p. 7.

Motivo por el cual, habría que crear un mecanismo que vincule propiamente a los Estados a cumplir con las resoluciones que dimanen de un arbitraje internacional en materia tributaria e incluso a los afectados siempre que se respete su garantía de audiencia.

Lo anterior, nos permitiría dejar de lado el desprecio hacia este tipo de mecanismos; alejándolos de su finalidad, pues acontece que en el caso particular cuando las administradoras constituyen un tribunal arbitral, este dicta un laudo y entonces dichas administradoras decidan aceptar o no el laudo, si bien es cierto el particular tendrá los mecanismos de defensa internos para manifestarse al respecto poco podría hacer, por lo que pareciera esta resolución arbitral fuera una simple opinión que queda al arbitrio de las administradoras de los Estados.

#### **IV. EL IMPACTO DE LA NUEVA LEY GENERAL DE MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA FISCAL**

El 26 de enero de 2024, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, con lo que se introducen cambios significativos a nuestro entorno legal, no solo al establecer un marco normativo detallado para los mecanismos alternativos de resolución de disputas, sino también al reformar y adicionar aspectos clave tanto en la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación como en la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, buscando establecer las bases, principios generales y distribución de competencias en materia de mecanismos alternativos de solución de controversias, por medio de personas facilitadoras en el ámbito público o privado, así como personas abogadas colaborativas, certificadas para dichos efectos por los Poderes Judiciales Federal o de las entidades federativas, así como en los Tribunales de Justicia Administrativa federal y locales, en sus respectivos ámbitos de competencia por Centros de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias.

Asimismo, contará con un Consejo Nacional de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias, el cual, es el máximo órgano colegiado, honorífico, rector en materia de políticas públicas respecto de los mecanismos alternativos de solución de controversias, que se integrará con las personas titulares de los Centros Públicos de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias de la Federación y de las entidades federativas en materia administrativa correspondientes al Tribunal Federal de Justicia Administrativa y las personas titulares de los Centros homólogos de los Tribunales de Justicia Administrativa de locales.

De conformidad con esta Ley, las partes podrán solicitar la tramitación de los mecanismos alternativos de solución de controversias:

- Fuera de procedimiento contencioso administrativo, de manera personal o por conducto de representante legal, de manera física o digital mediante las oficinas de partes de las autoridades administrativas competentes o de los Centros Públicos de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia de Justicia Administrativa que correspondan, o;
- Dentro del procedimiento contencioso administrativo, ya sea durante su substanciación o en etapa de ejecución de sentencia, por quien legalmente represente a la parte actora o por la autoridad que, revista el carácter de demandada, mediante escrito dirigido a la autoridad jurisdiccional que conozca del asunto o ante la oficialía de partes del Centro Público de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en materia de Justicia Administrativa que corresponda.

Recibida la solicitud, se turnará a la persona facilitadora que corresponda, quien deberá examinar la controversia y determinar si es susceptible de ser tramitada a través de los mecanismos alternativos de solución de controversias, de conformidad con lo dispuesto por esta Ley. El procedimiento de los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia administrativa se desarrollará en la o las sesiones que sean pertinentes de acuerdo con la naturaleza y complejidad del conflicto o controversia,

En caso de que la controversia no sea susceptible de aplicación se les comunicará a las personas solicitantes.

Cabe resaltar dentro de un proceso contencioso administrativo, cuando el magistrado instructor estime que la controversia es susceptible de resolverse o la sentencia de cumplirse mediante la aplicación de un mecanismo alternativo de solución de controversias, deberá comunicar mediante acuerdo a las partes que tienen la opción de acceder a la tramitación del mecanismo. Las partes deberán manifestar por escrito, en el término de cinco días, su voluntad de participar en el procedimiento de mecanismo alternativo de solución de controversias, cuya falta de respuesta por parte de alguna de las partes se entenderá en sentido negativo.

Especial énfasis se debe hacer al Artículo 128 de esta Ley, pues la misma contempla supuestos en los que, no se dará trámite a los mecanismos alternativos de solución de controversias, en donde específicamente las fracciones V y VI incluyen: a) se atente contra el orden público y b) se afecten derechos de terceros, respectivamente, sin embargo al ser la misma materia administrativa de orden público e interés social, cabría preguntarnos si no se estaría excluyendo la misma materia que por su naturaleza trata de regular, pues, tal

y como lo indica el Artículo 1o. de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo (LFPA) las disposiciones de esta ley son de orden e interés públicos, y se aplicarán a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, así como también a los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal Paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo, más aún que el mismo ordenamiento regula los elementos y requisitos del acto administrativo que son esenciales en el actuar de la Administración Pública Federal y, consecuentemente atentarían con los mismos MASC y no se cumpliría su fin específico para el que tratan de incorporarse y en materia fiscal, habría que evaluarse el caso en concreto, ya que por ejemplo algunos créditos fiscales llevan consigo una supuesta Participación de los Trabajadores en las Utilidades lo que en este supuesto haría improcedente un MASC en términos de esta Ley e incluso como sucede en los Acuerdos Conclusivos, existen ciertas operaciones por las que no es posible llegar a un consenso debido a que la interpretación y complejidad de cierta normatividad aplicada a un caso en concreto resultan en posiciones contrarias y más aún existe todavía una negatividad de la autoridad, pues, no son negociadores de créditos fiscales, por lo que quizás la pertinencia y eficacia de este tipo de MASC solamente podrá evaluarse a futuro.

Lo que es claro es que hacer un listado de diversos supuestos en que no resulta procedente estos denominados MASC, implica señalar diversas hipótesis entre quien es titular de un derecho y está legitimado para acudir a este tipo de medios y los que no, lo cual limita estos MASC.

A mayor abundamiento, también los mismos criterios sostenidos por nuestros tribunales federales que lejos de ayudar a los contribuyentes que han estado al corriente de sus obligaciones fiscales y que por alguna situación en específico se han tenido que ver en la necesidad de confrontarse con la autoridad fiscal, se han visto encasillados con el resto de contribuyentes que no lo son e incluso se sustraen del cumplimiento de determinadas obligaciones mediante conductas ilícitas o esquemas muy agresivos que hacen nulo su cumplimiento, por ejemplo la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado mediante la Tesis: 2a./J. 81/2024 (11a.) que el Artículo 27, fracción X, de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene como finalidad constitucionalmente válida la prevención del fraude, la evasión, la elusión o las conductas ilícitas en materia fiscal.

Lo anterior, no se cuestiona pues como afirma es un hecho notorio que las autoridades legislativas y ejecutivas del Estado Mexicano se encuentran obligadas a combatir la elusión, la evasión y el fraude fiscal, pues los contribuyentes que pretendan realizarlos buscan incumplir con la obligación de contribuir que corresponde a todos los que estén

llamados a satisfacerla, ya que lo que dejen de pagar por tales conductas lo pagarán otros, lo que contraría la citada obligación que se justifica en la solidaridad social, económica y política. No obstante, lo que sí resulta cuestionable es que por aquellos contribuyentes que incumplen sus obligaciones se han restringido derechos fundamentales de los que no e incluso se ha creado un sistema fiscal que no permite una forma distinta de tributar que válidamente se justifique y no genere daño alguno, pues, basta con que el legislador simplemente lo justifique casi sin mediar razonamiento alguno o realizando una interpretación laxa o poco estricta, por lo que esto también podría ser un impedimento en cualquier tipo de MASC dirigido a la materia fiscal.

Otra de las incorporaciones de esta Ley se da en su Artículo 132, pues contempla que cuando los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia contenciosa administrativa se soliciten para obtener el cumplimiento de una sentencia firme, la persona facilitadora deberá cerciorarse de que no se modifiquen el sentido, alcance o efecto de la sentencia o resolución respectiva, sin embargo no se les dota a estas personas de mecanismos que garanticen lo mismo y en todo caso la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o la Ley de Amparo sí contemplan sus propios medios y medidas que consideran necesarias con independencia de que cumplan su finalidad o no.

Por otra parte, su numeral 138 de esta Ley regula que no procederá el juicio de lesividad en contra de los convenios regulados en los términos de dicha Ley, lo cual dotaría de certeza jurídica al gobernado.

Por último, debemos resaltar los Artículos transitorios de esta Ley que regulan los plazos siguientes:

- De acuerdo con su numeral segundo, el Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos contará con un plazo máximo de un año para expedir las actualizaciones normativas correspondientes, para el cumplimiento del presente Decreto.
- En términos de su numeral tercero, las Legislaturas de las entidades federativas, contarán con un plazo máximo de un año para expedir las actualizaciones normativas correspondientes para el cumplimiento del presente Decreto.
- Por lo que hace a su numeral sexto, la persona titular del Consejo de la Judicatura Federal deberá convocar a las personas que integrarán el Consejo Nacional dentro de un plazo de noventa días naturales a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, para efectos de su instalación.
- Respecto a su séptimo numeral, una vez designado el Titular del Centro Público de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias del Tribunal Federal de Jus-

ticia Administrativa, éste deberá convocar a las personas que integrarán el Consejo de Justicia Administrativa dentro de un plazo de noventa días naturales a partir de su designación, para efectos de su instalación.

En todo caso, es claro que habrá que esperar a la creación de instituciones y normatividad que complementen este nuevo sistema, así como una vez implementado observar cómo coexiste con el ordenamiento jurídico existente y será entonces que podrá tenerse un análisis más detallado del mismo.

## **V. CONCLUSIONES**

Los MASC se crean como una forma en que las partes pueden dirimir conflictos de manera más equitativa, sin que implique que una obtenga mayores beneficios que otra atendiendo a ciertos principios y reglas más flexibles. En estas circunstancias, si bien este tipo de Leyes que los regulan muestran un avance importante hacia la agilización y eficiencia en la resolución de conflictos legales, también vale la pena cuestionarse si en realidad son opciones más flexibles y menos onerosas que el litigio tradicional, pues, lo cierto es que no dejamos de hacer procedimientos disfrazados de cierta flexibilidad y supuesta onerosidad, creando una instancia más que genera costos y con el tiempo valdría la pena evaluar si cumplen con sus fines específicos para los que se incorporaron, como lo son mejorar el acceso a la justicia y reducir la carga en los tribunales, y sí en su caso estos mecanismos benefician a los involucrados.

Por último, vale la pena cuestionar o preguntarnos si las personas encargadas y facultadas que actuarán como parte en aquellos casos en que se involucre a la Administración Pública Centralizada o Paraestatal tendrá la plena voluntad de llegar a este tipo de MASC y, en caso, de celebrarlo si no estará sujeto o condicionado por los mismos Órganos Internos de Control, bajo el temor de una supuesta negligencia en su actuar.

## VI. FUENTES DE CONSULTA

### 1. Bibliografía

- BERNAL Gutiérrez, Rafael, DERAIS, Yves y MANTILLA SERRANO, Fernando (coords.), *Hacia una mayor eficacia en el arbitraje: control de tiempos y costos*, Colombia, Universidad del Rosario, 2010, p. 249.
- GÓMEZ RIVAS, Abraham, *Procedimiento de acuerdo mutuo ("Mutual agreement procedure")*, [http://www.eyboletin.com.mx/comentarios/BFComentario080215\\_1.pdf](http://www.eyboletin.com.mx/comentarios/BFComentario080215_1.pdf).
- GRAHAM TAPIA, Luis Enrique, *El arbitraje comercial*, México, Themis, 2000, Colección Obras Monográficas, p. 493.
- HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, México, Tax Editores Unidos, 2003, p. 508.
- HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R., *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. de Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, 2012, Colección Derecho y Política, p. 262.
- JARACH, Dino, *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, 3ª. ed., Argentina, Abeledo Perrot, 1999, p. 968.
- LAURE Maurice, *Tratado de Política Fiscal*, trad. de Manuel García-Margallo Rianza, Madrid, Derecho Financiero, 1960, Colección Tratados de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, serie IV, vol. III, p. 500.
- LÓPEZ LÓPEZ, Patricia, "La extinta revisión contenciosa administrativa", *Revista Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, México, año XI, núm. 26, julio - diciembre de 2019, pp. 1-28.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2011, p. 404.
- RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía*, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, p. 189.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª. ed., México, UNAM, Oxford University Press, 2014, Colección Textos Jurídicos Universitarios, p. 370.
- SERRANO ANTÓN, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, España, Thomson Reuters, Civitas, 2010, p. 483.
- UCKMAR, Víctor, "Los tratados internacionales en materia tributaria", *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Bogotá, Temis, 2003, t. I, p. 1059.

URIBARRI CARPINTERO, Gonzalo, *Derecho arbitral mexicano*, México, Porrúa, 2006, p. 333.  
VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal; parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, 2016, p. 373.

## 2. Cibergrafía

ARIZMENDI SALCIDO, Eduardo, *Aplicación de los tratados para evitar la doble tributación*, [Versión para lector digital], [https://www.ccpm.org.mx/avisos/Aplicacion\\_de\\_los\\_tratados\\_para\\_evitar\\_la\\_doble\\_tributacion\\_diciembre\\_2015.pdf](https://www.ccpm.org.mx/avisos/Aplicacion_de_los_tratados_para_evitar_la_doble_tributacion_diciembre_2015.pdf).

DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, ONU, 2011, [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf).

GRAGEDA Núñez, Eugenio, "La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios", *Revista de Derecho Económico Internacional*, vol. 1, núm. 1, [http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION\\_DE\\_TRATADOS\\_PARA\\_EVITAR\\_LA\\_DOBLE\\_TRIBUTACION.pdf](http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION_DE_TRATADOS_PARA_EVITAR_LA_DOBLE_TRIBUTACION.pdf).

IHERING, R. Von, *La Lucha por el Derecho*, 1957 <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1596/1.pdf>.

LÓPEZ LÓPEZ, Patricia, "¿Hoy, hay más de la negativa ficta?", *Consultorio Fiscal*, Facultad de Contaduría y Administración, núm. 666, mayo de 2017, [http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id\\_articulo=886](http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=886), pp. 5-8.

LOZANO, RODRÍGUEZ, Eleonora, *En defensa del arbitraje internacional en materia tributaria: Una propuesta para los países latinoamericanos*, Universidad de Salamanca, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y Procesal, 2008, [https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/18284/1/DDAFP\\_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf](https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/18284/1/DDAFP_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf).

ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICOS, *Manual para la aplicación efectiva del procedimiento amistoso*, Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/MEMAP\\_espanol.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/MEMAP_espanol.pdf).

ROSS, Alf (s/f), Tû-Tû, [http://www.filosofiajuridica.com.br/arquivo/arquivo\\_46.pdf](http://www.filosofiajuridica.com.br/arquivo/arquivo_46.pdf).

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Tratados en materia fiscal y cuestiones relacionadas*, Última Modificación 14/02/2017, 16:53 hrs., [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx).

UNCITRAL, *Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras*, Nueva York, 1958, <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/arbitration/NY-conv/New-York-Convention-S.pdf>.

### 3. Legislación

*Código Fiscal de la Ciudad de México*, Última reforma publicada en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México: 29 de diciembre de 2016, <http://www3.contraloriadf.gob.mx/prontuario/resources/normatividad/65501.pdf>.

*Código Fiscal de la Ciudad de México*, Última reforma publicada en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México: 17 de enero de 2024.

*Código Fiscal de la Federación*, *Diario Oficial de la Federación*, Última reforma publicada el 12 de noviembre de 2021.

*Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal*, núm. 232, t. I, 29 de diciembre de 2016, [http://data.consejeria.cdmx.gob.mx/portal\\_old/uploads/gacetas/f35e9460e477a28b02bc3d4ad7f4cbf5.pdf](http://data.consejeria.cdmx.gob.mx/portal_old/uploads/gacetas/f35e9460e477a28b02bc3d4ad7f4cbf5.pdf).

*Ley del Impuesto sobre la Renta*, *Diario Oficial de la Federación*, Última Reforma Publicada el 23 de abril de 2021.

*Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, *Diario Oficial de la Federación*, Última Reforma Publicada el 19 de mayo de 2018.

*Ley General de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias*, *Diario Oficial de la Federación*, 26 de enero de 2024.