

El Arbitraje Tributario como Mecanismo de Solución de Conflictos en México.

Fiscal Arbitration as a Dispute Resolution Mechanism in Mexico.

Reyes Santiago, José Raúl*

*Maestría en Métodos de Solución de Conflictos y Derechos Humanos. Universidad Juárez Autónoma de Tabasco. Tabasco, México. Email: joseyessantiago@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4284-5143>.

Correo para recibir correspondencia:

José Raúl Reyes Santiago
joseyessantiago@gmail.com

ISSN 2448-4733



RESUMEN

OBJETIVO: Determinar si existe impedimento jurídico para aplicar el arbitraje tributario como método alternativo de solución de controversias en México.

MATERIAL Y MÉTODO: Se utilizó el método cualitativo, de tipo documental y descriptivo. Se realizó una revisión de fuentes secundarias y del marco jurídico para contestar la pregunta de investigación a partir de un análisis deductivo.

RESULTADOS: No existe impedimento constitucional para aplicar el arbitraje tributario en México, como método complementario y auxiliar, más no sustituto de la vía jurisdiccional.

CONCLUSIONES: Es pertinente el uso del arbitraje tributario en México, para ofrecer a los contribuyentes un método de resolución de controversias más rápido y ágil, evitar la pérdida de tiempo, desgastes económicos innecesarios y garantizar el acceso pleno a la justicia.

PALABRAS CLAVE: Arbitraje tributario, Contribuyente, Justicia.

ABSTRACT

OBJECTIVE: To determine if there is a legal impediment to applying fiscal arbitration as an alternative method of dispute resolution in Mexico.

MATERIAL AND METHOD: The qualitative method, of documentary and descriptive type, was used. A review of secondary sources and the legal framework was carried out to answer the research question based on a deductive analysis.

RESULTS: There is no constitutional impediment to applying fiscal arbitration in Mexico, as a complementary and auxiliary method, but not a substitute for the jurisdictional route.

CONCLUSIONS: The use of fiscal arbitration in Mexico is pertinent, to offer taxpayers a faster and more agile method of resolving disputes, avoiding wasting time, and unnecessary economic wear, and tear, and guaranteeing full access to justice.

KEYWORDS: Fiscal arbitration, Taxpayer, Justice.

A ctualmente en México, los acuerdos conclusivos son el único método alternativo de solución de controversias que reconocen las autoridades fiscales para resolver reclamos de contribuyentes generados por errores, faltas u omisiones detectados en auditorías a su contabilidad, por parte de instancias revisoras. Se solicitan ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) y permiten a las personas resolver “diferendos y desavenencias” surgidas durante el proceso de comprobación, antes de la determinación de un crédito fiscal, entre autoridades y contribuyentes (Prodecon, 2021).

Los asuntos que pueden ventilarse o someterse a un acuerdo conclusivo, están acotados a lo que dispone el artículo 42, fracciones II, III o IX del Código Fiscal de la Federación, esto es, revisiones a la contabilidad solicitadas mediante requerimiento, que pueden ameritar visitas al domicilio fiscal del contribuyente o en su caso revisiones electrónicas, para verificar que hayan cumplido con sus obligaciones.

Los acuerdos conclusivos permiten resolver las inconformidades de una forma más rápida, privilegiando la voluntad, el diálogo y el consenso, sin tener que esperar el final de la auditoría e incluso evitar la aplicación de multas. Se ofrece así, la posibilidad de que el contribuyente sea escuchado en su justo reclamo, que no impere solo la decisión unilateral de una autoridad y se procure el acuerdo para resolver su situación y poder regularizarse, sin que se tenga que esperar a que termine el proceso de revisión contable o de auditoría que se esté practicando (Prodecon, 2014, p. 19).

Es cierto que los contribuyentes tienen a salvo su derecho de promover una demanda ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pero esto implica enfrentar procesos judiciales sumamente prolongados y costosos. La otra opción es la queja, que se puede promover ante Prodecon, la cual tras su revisión puede generar recomendaciones dirigidas por la procuraduría a la autoridad y esta determina si las acata o no, ya que no tienen fuerza vinculatoria.

En contraparte, los acuerdos conclusivos no funcionan para atender todas las controversias que puedan surgir entre autoridades y contribuyentes, solo las derivadas de auditorías o revisiones contables. Por tanto, ante la existencia de algún otro conflicto entre autoridades y contribuyentes, al día hoy día no existe ningún otro procedimiento alterno a la vía jurisdiccional para que los contribuyentes puedan reclamar lo que a su derecho convenga y obtener respuestas en tiempos y plazos razonables que correspondan con una justicia pronta y expedita. El arbitraje que se cataloga como un mecanismo extrajudicial de solución de controversias, donde un tercero imparcial llamado árbitro asume la misma función de juez y con base en el derecho emite resoluciones denominados laudos, no está contemplado como opción,

aun cuando es un método que se considera idóneo en el ámbito tributario y fiscal en otros países.

Frente a esta circunstancia, el presente trabajo se propuso analizar la pertinencia, que el arbitraje tributario pueda aplicarse en México, para dar otra alternativa a los contribuyentes de reclamar la protección de sus derechos, ante actuaciones, determinaciones o cualquier acto de autoridad.

A partir a las reformas a la Constitución Política del país del 8 de junio de 2008, el uso de los mecanismos alternativos de solución de controversias se reconoció como derecho humano, ya que según el artículo 17, las leyes deben contemplar mecanismos alternativos de solución de controversias y sucesivas modificaciones a la ley fundamental, así mismo, establecieron que las autoridades están obligadas a buscar la solución del conflicto por encima de formalismos procedimentales. El Congreso de la Unión durante 2011, aprobó una serie de reformas en materia de derechos humanos, que en esencia obliga a todas las autoridades a brindar la protección más favorable a las personas.

No se debe perder de vista también que el sistema tributario de México, ha sido considerado por décadas como desigual y demasiado complejo y actualmente, distintas reformas han empujado a que las faltas administrativas y omisiones cometidas por parte de los contribuyentes en materia tributaria, se consideren delito e incluso se castiguen con pena de prisión.

En medio de todo esto, desde luego, surgen desavenencias o inconformidades por actos de autoridad que se consideran injustos, los cuales los contribuyentes tratan de resolver en las instancias jurisdiccionales, mediante juicios ordinarios, juicios de amparo y otros medios, las cuales por la fuerte carga de asuntos que les corresponde atender a los tribunales, pueden tardar hasta ocho años en resolverse.

De esta manera, como método clásico de resolución de controversias fuera del sistema jurisdiccional, el arbitraje puede constituir una nueva vía para que el Estado mexicano garantice a los contribuyentes la tutela efectiva de acceso a la justicia en materia fiscal y tributaria. En el ámbito comercial internacional y en las relaciones entre los países en el contexto de libre mercado, es un mecanismo de gran tradición y reconocimiento.

MATERIAL Y MÉTODO

La metodología utilizada en la investigación es cualitativa, además se eligió un diseño de tipo documental descriptivo, en el que se recurrió a la técnica de análisis deductivo, para identificar

la pertinencia que el arbitraje tributario se integre como un segundo mecanismo alternativo de solución de controversias en México. En el desarrollo del trabajo, se hizo una revisión bibliográfica y hemerográfica para la identificación de las teorías y la elaboración del estado del arte sobre la temática en cuestión. De igual forma, se revisaron y analizaron los contenidos de foros, conferencias y debates alojados en plataformas digitales como YouTube. El análisis se realizó siguiendo la metodología de investigaciones jurídicas, propuesta por Olvera (2015) y se recurrió a la narración descriptiva de los hallazgos.

RESULTADOS

Históricamente, el arbitraje se ha conceptualizado a la luz de las teorías contractualista, jurisdiccional o procesalista, mixta y autónoma (Foeth, 2019). Todas ellas intentan explicar su naturaleza jurídica, lo cual supone un asunto muy controvertido. Destaca el planteamiento que realizan en su análisis Castillo y Vázquez (2006), quienes proponen como teoría de la naturaleza del arbitraje una que ellos denominan realista. Parte del hecho de reconocer la trascendencia del contrato y su carácter privado, pero también la voluntad de las partes quienes en todo momento deberán asumir que la actuación de los árbitros y sus resoluciones tienen fuerza jurisdiccional.

El arbitraje puede considerarse como un medio alterno a la vía jurisdiccional, pues al igual que ocurre en un juicio las partes están obligadas a acatar lo dictado por el árbitro o los árbitros, que se caracterizan por su especialización en la materia que les toca abordar, de ahí que, con un alto compromiso ético, se obligan a emitir laudos de forma imparcial.

Pese a todo, hoy día se sigue discutiendo la idoneidad del arbitraje para la resolución de las controversias relacionadas con la materia tributaria, sobre todo porque se considera que el cumplimiento del pago de impuestos o tributos no está sujeto a negociación. Sin embargo, de unos años a la fecha, se ha defendido su utilización, como parte de la evolución del derecho y el uso cada vez más amplio de los métodos alternativos de solución de conflictos a nivel internacional.

Castillo, Sabroso, Chipana y Castro (2019) afirman que hoy día no se puede considerar que exista un derecho que no sea arbitrable por naturaleza. Lo justifican así:

Tal cosa no existe, en la medida de que todo derecho puede ser materia de arbitraje si la norma jurídica establece su carácter de libre disponibilidad, y cuando la norma calla, pues se entiende que lo que no está prohibido está permitido según el principio general de derecho que así lo establece (p. 196).

Por tanto, se considera que aplicar el arbitraje tributario puede ser una ventaja para los contribuyentes que desean combatir un abuso o una posible violación a sus derechos cometida por el Estado a través de un medio más ágil y económico, que no implique un proceso tan largo como el que ofrecen los tribunales.

Lizarazo y Vargas (2019) exponen que el arbitraje tributario no suplantaría las funciones del órgano jurisdiccional de la materia, sino que sería su complemento, funcionaría como tribunal independiente para una mayor accesibilidad y eficiencia a la administración de justicia. Desde luego que, por distintas objeciones, en muchos países, entre ellos México, no se cuenta con tribunales de arbitraje tributario.

Antes de describir los fundamentos, características y aplicaciones del arbitraje tributario, conviene distinguir la diferencia entre derecho tributario y derecho fiscal, tal y como lo advierten algunos autores no son lo mismo, si bien se tienden a emplear como sinónimos y son términos interrelacionados. El derecho fiscal se refiere a la regulación de la actividad recaudatoria del estado a través de códigos, leyes y decretos, en tanto que el derecho tributario, se ocupa de regular la forma en que las personas contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones con el estado en forma de impuestos, derechos, aportaciones a la seguridad social, contribuciones de mejoras y accesorias. Plazas (2008) explica que el derecho tributario suele considerarse una rama autónoma del derecho, aunque algunos sostienen que es una rama del derecho de la hacienda pública.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), al resolver el amparo directo en revisión 1944/2017, estableció que el derecho tributario rige los derechos y obligaciones fiscales de los gobernados, “pudiendo determinar con claridad en qué momento una situación se traduce en un perjuicio en sus derechos e intereses, es decir, en un agravio en materia fiscal”. El Alto Tribunal expone en el numeral 16 de esta resolución, que los conflictos tributarios que se suscitan entre las entidades de la administración pública y los gobernados pertenecen a la materia fiscal, “el área del derecho donde debe ubicarse el agravio” (SCJN, 2017, numeral 16 y 19).

Lo anterior, permite explicar que la normatividad fiscal y la regulación tributaria están imbricadas y es en ésta última, donde aparecen las discrepancias y desavenencias entre autoridad y contribuyente, suscitadas por lo que marcan las leyes, normas y disposiciones de tipo fiscal.

Conflictividad tributaria

Los mecanismos de solución de conflictos, cobran cada vez más relevancia a nivel internacional. Distintos países buscan aprovechar sus ventajas como herramientas, para

despresurizar la carga de los tribunales y ofrecer a las personas esquemas de acceso a la justicia más efectivos, con los cuales puedan satisfacer sus necesidades y evitar los desgastes emocionales, de tiempo y recursos que supone el recurrir ante un órgano jurisdiccional.

El factor principal que justifica su aplicación, es la elevada conflictividad existente en el ámbito tributario que, como lo señala Suberbiola (2021) provoca la saturación de los órganos jurisdiccionales responsables de aplicar la justicia. En algunos países, quienes concurren a estas instancias deben esperar 15 y hasta 20 años para conocer una resolución, según Michael Zavaleta (Canal Comisión de Mediación y Arbitraje del CNA, 2021, 1h09m45s).

En México, se registra una alta litigiosidad relacionada con conflictos fiscales, si se toma en cuenta que tan solo en 2022, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) litigó más de 19 mil juicios contra contribuyentes, de los cuales ganó 8 mil 432 mil, perdió 8 mil 104, en tanto que 2 mil 676 se declararon nulos para efectos. El porcentaje de juicios ganados por los contribuyentes, varía entre un año y otro, pues mientras en 2021 representaron un 45.6%, para 2022 se situaron en un 42% del total (Ensástigue, 2023). Existen múltiples causas que orillan a la autoridad a perder los juicios, uno de ellos es el alto número de asuntos, pero también “vicios de forma y de falta de fundamentación y motivación”, además de errores de procedimiento (Grajeda, Andrade y Huerta, 2022, p. 22).

Los conflictos en el ámbito tributario tienen un origen multifactorial, toda vez que devienen de la compleja normativa fiscal, la presión u hostigamiento de las autoridades hacendarias hacia los contribuyentes, la irrupción de nuevas tecnologías para el cumplimiento de las obligaciones y que existen desigualdades fiscales (Suberbiola, 2021).

Además, a falta de un marco normativo acorde con la realidad y las circunstancias, en el caso de México, durante las últimas décadas ha persistido cierto descontento porque la base de contribuyentes no crece, los llamados contribuyentes cautivos son quienes sostienen las finanzas públicas y no se combate de manera efectiva la evasión fiscal. A esto, hay que sumar la cultura del no pago de impuestos, la corrupción y la ausencia de controles adecuados del Estado, lo cual impide a cumplir con sus obligaciones constitucionales, al no contar con suficientes recursos presupuestales para atender las necesidades y garantizar el cumplimiento de los derechos de la población (Collachagua, 2021).

Es preciso señalar, que las obligaciones impositivas para la población deben sustentarse en el principio justicia tributaria, que obliga al Estado a actuar con equidad y en correspondencia con la capacidad económica que cada persona tenga. Ríos, Sánchez y Restrepo (2021) explican

que las contribuciones, deben partir del respeto al derecho del mínimo vital, lo cual quiere decir que primero el ciudadano deberá satisfacer sus necesidades básicas, antes de pensar en ofrecer una contribución. Al respecto precisan:

...el mínimo exento personal y familiar se refiere al aspecto subjetivo de la capacidad contributiva, teniendo en cuenta las circunstancias personales y familiares de la persona. Esto supone que el deber de contribuir con los gastos públicos comienza una vez se ha satisfecho el mínimo necesario para la existencia; la equidad se presupone del sistema tributario cuando es respetuoso de la posibilidad de mantener una vida decente para los ciudadanos (p. 169).

En ese sentido, el Estado tiene sobre la base del derecho tributario, la obligación de procurar que en la normatividad y en su ejecución, se atiendan los principios de capacidad contributiva, el mínimo vital y la equidad; por tanto, la posibilidad de que surjan controversias entre autoridad y contribuyentes justos, es porque no se respetan los principios señalados o porque exista una normatividad muy compleja, es consustancial a la materia tributaria. Con base en la Constitución, es obligación del Estado garantizar el acceso efectivo a la justicia, también en la materia fiscal, para que los contribuyentes que se sientan lesionados o amenazados en sus derechos, puedan inconformarse no solo por la vía jurisdiccional tradicional, sino también por mecanismos extrajudiciales.

Esta es la razón principal que entraña el planteamiento de ampliar las opciones de solución de controversias al arbitraje tributario, pues tal y como se señaló en la exposición de motivos de la reforma al artículo 17 constitucional de junio de 2008, a falta de instancias alternas a la vía jurisdiccional, la lentitud con que funcionan los tribunales, las cuestiones técnicas y el alto costo de los juicios, se limita la posibilidad de que los ciudadanos pueden hacer ejercicio pleno de sus derechos (Hinojosa, s.f.).

El debate en torno a la justicia tributaria

Actualmente, se debate a nivel internacional sobre la conveniencia de que el arbitraje tributario se incorpore al régimen interno de los países, como mecanismo alternativo a la vía jurisdiccional, para que los contribuyentes, llámense personas físicas o morales, puedan ventilar sus inconformidades sin tener que recurrir forzosamente a un juicio y pagar los costes que generalmente son altos, en tanto que el gobierno podría evitar las consecuencias de los largos procesos litigiosos, como no disponer de suficientes recursos presupuestales.

El debate parece situarse en dos posiciones, entre los que están a favor de que se instaure este mecanismo extrajudicial de solución de conflictos fiscales, al ponderar sus amplias ventajas y los que lo rechazan aduciendo, entre otras cosas, que los tributos no son transigibles, es decir, que no pueden estar sujetos a negociación; que al final el laudo arbitral no deja satisfechos a todos y que además es un esquema que resta independencia a la autoridad judicial.

También existen objeciones que aluden a la soberanía nacional, y esto viene a cuenta, porque el arbitraje tributario no solo se está proponiendo para conflictos fiscales internos, sino para aquellos que traspasan las fronteras de los países, donde el contribuyente es una empresa o un inversionista extranjero, que trata de defenderse ante cualquier acto de autoridad que lesione sus intereses, por disposiciones de leyes, decretos o incumplimientos de las condiciones ofrecidas por un gobierno para establecerse en determinado territorio.

Lara (2017) explica que partir de la década de los 90, cuando se inicia la apertura comercial de México y con ello la era del Tratado de Libre Comercio, se adhirió a acuerdos internacionales para evitar la doble tributación, disminuir las cargas fiscales a los inversionistas y provocar un mayor flujo de capitales. Como instrumentos multilaterales para atender las controversias, se incluyeron el Procedimiento de Acuerdo Mutuo (MAP, por sus siglas en inglés) y el arbitraje. Por esos mismos años, surgieron dos modelos basados en estos mecanismos, uno impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), cuyo interés fundamental era evitar la doble tributación; y el otro por la ONU, que se orientó a atender las necesidades de los países en desarrollo, dispuestos sí a captar las inversiones extranjeras, pero sin que se erosionara su base gravable (Canal IJUNAM, 2017, 28m13s).

Lara (2017) explica que, tras la crisis económica mundial de 2008 y 2009, las condiciones del mundo cambiaron y se suscitó una competencia muy fuerte por captar inversiones extranjeras y ante esa nueva realidad, los países de la OCDE negociaron un nuevo instrumento multilateral, en el cual se mantiene vigente el MAP, un procedimiento amistoso, que puede ser accionado por los contribuyentes y que se contempla como optativo e independiente de los medios de defensa internos tradicionales o jurisdiccionales (Canal IJUNAM, 2017, 35m20s).

Sin embargo, se ha comprobado que la resolución de controversias a través del MAP, puede prologarse demasiado tiempo, y por ello, recientemente se ha venido insistiendo en la necesidad de recurrir al arbitraje para resolver aquellas cuestiones en las que no se logre acuerdo o consenso por medio de ese mecanismo.

Mitre (2021) señala que el análisis sobre la pertinencia del arbitraje tributario tendría que

hacerse desde el enfoque de la autonomía del derecho tributario, el cual tiene sus particularidades con respecto a las otras ramas del derecho. En este marco, lo que se va a abordar en un arbitraje es el conflicto, que involucra derechos particulares del contribuyente; no se entra en la discusión sobre la potestad del Estado de crear tributos, ni mucho menos se va a resolver acerca de la función del Estado como acreedor, sino en todo momento el panel o el tribunal arbitral habrá de resolver sobre los derechos de un contribuyente (Canal Comisión de Mediación y Arbitraje del CNA, 2021, 31m02s).

Arbitraje tributario en el derecho interno

Los argumentos para no utilizar el arbitraje tributario internacional son variados y van desde los ya citados, como la soberanía y la falta de experiencia, la incapacidad presupuestal y el bajo número de casos que no pueden resolverse mediante el procedimiento de acuerdo mutuo, existe una corriente conformada por especialistas, investigadores y tratadistas que propone que este mecanismo se instrumente dentro del derecho interno, como ya ocurre en países como Estados Unidos, Portugal y Venezuela, cuyo ejemplo comienzan a tomar naciones como Panamá, Argentina y Brasil (Lozano, 2021).

En Estados Unidos de América, existe una vasta tradición en la aplicación de mecanismos extrajudiciales de resolución de controversias y dentro del sistema tributario estos representan una opción bastante socorrida, tanto por los contribuyentes como por el Internal Revenue Service (IRS), ya que se privilegia la conciliación o concertación administrativa, antes que el juicio que puede implicar un costo sumamente alto, tan solo por lo que respecta a la defensa legal. De esta manera, además del arbitraje o arbitration, el sistema tributario estadounidense reconoce la Vía Rápida de Mediación o Fast Track Mediation, la Resolución de tracto abreviado, conocida como Fast Track Settlement, la Mediación o Mediation y la Early Referral, que se puede traducir como Remisión Temprana, todas figuras que encajan dentro de los Alternative Dispute Resolution (ADR) (Martinolli, 2017).

El arbitraje, de acuerdo con la misma autora, se deja como última opción, una vez agotadas todas las formas posibles, para lo cual las partes convienen acudir a un tercero, en este caso un panel arbitral, cuya resolución tendrá que ser aceptada en todos sus términos. Al igual que la vía del juicio, constituye una opción que se tiene disponible; sin embargo, entre el IRS, las Oficinas de Apelación y los contribuyentes existe mayor preferencia a recurrir a los otros métodos, que de esta forma son de uso más ordinario (Martinolli, 2017).

Sobre la naturaleza del arbitraje norteamericano, resulta relevante lo que aporta Fraga (2020):

El arbitraje tributario norteamericano se concentra fundamentalmente en la determinación de los hechos que son relevantes para una disputa. Los árbitros están bastante limitados por las estipulaciones de las partes, en relación con lo que va a ser objeto de arbitraje. Incluso las partes determinan cuáles son las fuentes de información que serán consultadas por el árbitro para el establecimiento de los hechos (p. 136).

En Europa, el ejemplo de Portugal que creó mediante la expedición de una ley en 2011 el Instituto de Arbitraje, ha sido estudiado y discutido los últimos años no solo en países latinoamericanos sino también europeos, que disponen de otros sistemas para la resolución de conflictos tributarios. El sistema portugués concede a los contribuyentes esta opción para dirimir sus controversias con la autoridad fiscal, bajo el entendido que, ser quien sufrague los costos por los honorarios de los árbitros, bajo los siguientes supuestos de reclamaciones:

1. Declaración de ilegalidad del pago de impuestos, autoliquidaciones, retenciones fiscales y pagos a cuenta.
2. Declaración de ilegalidad de actos que determinen la base imponible cuando ello no implique pago de ningún impuesto, de actos que determinen el tipo de gravamen y de actos que determinen la comprobación de valores (Sánchez y Duarte, 2015).

De acuerdo con Leite (2014) el costo de un arbitraje es similar al de un juicio, por lo cual es una alternativa al que pueden acceder todas las personas, independientemente de su situación económica; existe una supervisión de los órganos judiciales del Estado y a lo sumo quienes fungen como árbitros son jueces retirados, que ponen en juego sus conocimientos y experiencia para garantizar el derecho de los ciudadanos en un tiempo más razonable. En virtud que tienen una menor carga laboral, los tribunales arbitrales pueden llegar a resolver en seis meses y hasta en un año los asuntos, comparado con los jueces que pueden requerir hasta ocho años para emitir una resolución. Esto quiere decir, que una de las principales ventajas es la reducción del tiempo para conocer el fallo.

En Latinoamérica, se destaca la experiencia de Venezuela, que en 2001 incorporó la figura del arbitraje a su Código Orgánico Tributario (COT), como alternativa para dirimir disputas entre los contribuyentes y el fisco; sin embargo, el cambio enfrentó resistencias y de acuerdo con Ruan (2020) no se pudo concretar ningún procedimiento arbitral tributario.

Para otros países del continente, se ha considerado pertinente la aplicación del arbitraje tributario no solo por el alto nivel de conflictividad y la saturación de los tribunales administrativos de tipo fiscal, sino porque representa una vía idónea de acceso de los contribuyentes a la justicia y una forma de hacer frente a los abusos, excesos o arbitrariedades de las autoridades. Es el caso de Colombia y Perú, donde diversos autores han aportado estudios, desde la dogmática jurídica, que justifican la incorporación de este método de resolución de conflictos al derecho positivo interno de sus naciones.

Sin embargo, las posturas ideológicas a favor de preservar el *statu quo* en relación con la potestad que tiene el Estado de establecer los impuestos y la aplicación del principio de indisponibilidad de los créditos fiscales, no ha permitido ningún cambio. De esta forma, en Colombia, Ecuador, Guatemala, Nicaragua, Paraguay y Perú, la legislación no contempla el arbitraje para asuntos fiscales, pues se considera que esta materia no es transable. Por tanto, en Bolivia la normatividad lo prohíbe de forma tajante, mientras que, en Costa Rica, Cuba, México y Venezuela, el arbitraje está reservado al ámbito comercial (Lozano, 2021).

El arbitraje frente a los acuerdos conclusivos

En México, la legislación previene dos medios para que los contribuyentes impugnen actos u omisiones de las autoridades fiscales; el primero es de tipo administrativo y el segundo es la vía tradicional jurisdiccional, mediante la interposición de algún medio de defensa ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa. En el ámbito administrativo, existe una figura relativamente nueva, que se considera el “primer medio alternativo de solución anticipada de procedimientos de fiscalización”, que se ha destacado como la forma en que se da cumplimiento en el ámbito fiscal a lo que el artículo 17 constitucional presupuesta, que todas las leyes deben contemplar medios alternativos de solución de controversias.

Se trata de un recurso que se promueve ante la Prodecon, mediante el cual el contribuyente puede regularizar su situación fiscal, después de recibir una auditoría o revisión a su contabilidad, en el que la autoridad fiscalizadora, ya sea el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) o el Instituto del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (Infonavit) detecten anomalías que deriven en un crédito fiscal.

De acuerdo con el artículo 96 de los lineamientos que regulan la Prodecon, el contribuyente podrá solicitar una solución anticipada si no está de acuerdo con alguna observación realizada por los auditores con respecto a sus ingresos, deducciones o cualquier aspecto relacionado con sus obligaciones fiscales. Con ello, ya no tendría que esperar a que transcurran los 12 meses

que abarca el periodo de auditoría ni el plazo para la notificación del adeudo fiscal, sino buscar un acuerdo inmediato (DOF, 2014).

El ofrecimiento de la Prodecon, a partir de lo dispuesto por el Código Fiscal de la Federación es que, a través de un acuerdo conclusivo, el contribuyente se evite el desgaste de proceso de auditoría, librarse de un juicio largo y costoso y sobre todo de la aplicación de multas.

Sin embargo, queda claro que este procedimiento está limitado y responde a un supuesto que tiene que ver con las auditorías o fiscalizaciones contables. Para que sea recurrible, según establece la normatividad, “es necesario que la autoridad revisora haya consignado alguna calificación sobre hechos u omisiones, que pueda entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales” (DOF, 2014).

Si bien, la Prodecon también admite y sustancia quejas y reclamaciones por violaciones a los derechos de los contribuyentes, solo está facultado para emitir recomendaciones, las cuales no tienen carácter vinculatorio, es decir, la autoridad fiscal o tributaria no está obligada a acatarlas. La recomendación “no podrá por sí misma anular, modificar o dejar sin efecto las resoluciones o actos contra los cuales se hubiese presentado la queja”, establece el artículo 25 de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (DOF, 2022).

Bajo esta circunstancia, la figura del arbitraje tributario como mecanismo de resolución de conflictos, puede y debe representar un medio para acceder a la justicia, considerando que los árbitros al estar revestidos de autoridad y actuar bajo un esquema similar al de los jueces, simplemente vendrían a fortalecer el sistema de justicia. Desempeñarían un papel complementario o auxiliar más que de sustitución, con la garantía de ser un tercero neutral que va a resolver las controversias atendiendo, en todo, los principios que rigen la justicia tributaria.

La diferencia con respecto a otros métodos como la mediación, la conciliación y los acuerdos conclusivos, como los que se aplican en México, es la especialización de los árbitros, que con su alto conocimiento sobre la materia que abordan, garantizan un apego irrestricto a la legalidad y a la justicia. Los acuerdos conclusivos se nutren de la mediación y la conciliación, en el cual un tercero, en este caso perteneciente a la Prodecon, asume la función de propiciar mediante el diálogo un acuerdo amistoso entre autoridad y contribuyente; sin embargo, dicho mediador no deja ser parte de una institución del Estado, lo que puede restarle confiabilidad.

Villasmil, Alvarado, Prieto y Arrieta (2018) identifican como ventajas del arbitraje tributario, mayor celeridad en las resoluciones comparado con los juicios, una disminución en gastos y costos considerables, eficacia en la impartición de justicia, además de asegurar que los asuntos

sean estudiados por auténticos profesionales y expertos. De igual manera, resulta relevante que se propicia un descongestionamiento del sistema de administración de justicia, donde alguna desventaja que encuentra el uso del arbitraje tributario, sobre todo en nuestro país, es la escasa cultura que existe en relación con el uso de este método en materia fiscal, el que no existan suficientes árbitros y desde luego las leyes internas que solo prevén el arbitraje comercial o mercantil. De la misma forma, los laudos arbitrales puedan ser controvertidos en órganos jurisdiccionales, por el hecho de que alguna de las partes no los reconozca y los asuntos se prolonguen más de lo debido.

Actualmente, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 125, párrafo tercero, concede la posibilidad de impugnar actos de la autoridad fiscal mediante los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México forma parte. Esto es optativo y puede ser solicitado “con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa” previstos por el código (Código Fiscal de la Federación [CFF], 1981).

El Servicio de Administración Tributaria (SAT) reportaba siete tratados vigentes para evitar la doble tributación con igual número de países: Austria, España, Estados Unidos, Luxemburgo, Países Bajos, Reino Unido, Singapur y Suiza, con excepción del tratado con Austria, todos contemplan el arbitraje como mecanismo para resolver controversias con respecto a la interpretación y aplicación de los propios acuerdos, siempre y cuando las autoridades y contribuyentes así lo acuerden (SAT, 2018).

Si bien, con base en el Código Fiscal, existe una ventana para permitir el arbitraje, reglamentariamente no está contemplado ni se admite en México, aunque en términos de la Constitución política del país existe el soporte para que así suceda (Bravo, 2005) y no solo el arbitraje sino también mecanismos como la mediación y otros métodos como los que existen, por ejemplo, en el sistema de justicia de los Estados Unidos.

Los Mecanismos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC) constituyen un derecho humano en términos del artículo 17 constitucional y al ser parte de la justicia alternativa tienen la misma dignidad y el mismo rango que los medios tradicionales o jurisdiccionales, de ahí que si los acuerdos conclusivos fueron celebrados como “el primer mecanismo alternativo” por la Prodecon y las autoridades hacendarias de México, nada impediría avanzar a una siguiente fase en aras de garantizar al acceso a una justicia pronta y expedita para los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Ante los efectos causados por la pandemia de la covid-19 en las economías del mundo, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2020) emitió un reporte dirigido a los países miembros denominado *Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*, en el cual recomienda adaptar las normas fiscales, renovar herramientas antiguas y en suma un mayor esfuerzo para hacer frente a los desafíos fiscales que supone la digitalización de la economía.

El numeral 5.3 sobre la política fiscal que se propone tras la crisis sanitaria, la OCDE (2020) expone la necesidad de una mayor cooperación internacional para afrontar las disputas fiscales:

Evitar que se conviertan en guerras comerciales que perjudiquen aún más las posibilidades de recuperación. Esto también significa que habrá que avanzar en el aumento de la seguridad fiscal, en particular mediante la mejora de los mecanismos de resolución y prevención de litigios (p. 43).

Como puede apreciarse, la realidad post pandémica y la necesidad de los países por lograr de la manera más rápida la recuperación de sus economías, los obliga no solo a hacer ajustes a su política fiscal, sino también a ofrecer métodos más ágiles, transparentes y efectivos para la resolución de las controversias entre autoridades y contribuyentes; por consiguiente, si esto se propone en el ámbito internacional, en un contexto donde la economía digital, seguirá avanzando a pasos agigantados y el teletrabajo ya no tendrá retroceso, no existe razón para que los cambios se den al mismo tiempo en el régimen interno.

Existe coincidencia entre los expertos sobre las ventajas que entraña el uso del arbitraje, entre ellas su contribución a descongestionar el sistema de justicia tradicional, luego entonces, aplicado al ámbito tributario, puede ser de gran ayuda para todas las partes involucradas en el sistema: contribuyentes, autoridades y jueces. Como señala Fraga (2020) las premisas que han subsistido hasta hoy sobre la indisponibilidad de la potestad tributaria, el principio de legalidad en materia tributaria que no admite acuerdos entre las partes, son falsas y deben ser superadas, en aras de hacer más democrático el acceso a la justicia (Canal Luis Fraggá-Pittaluga, 13 de abril de 2020, 6m48s).

Es importante dejar claro que, el arbitraje tributario opera de forma distinta al arbitraje comercial, no es como se piensa que las partes van a decidir en privado cómo se aplica la ley y cómo se cobran los impuestos, que es una potestad del Estado. Por el contrario, al recurrir al arbitraje, las partes dejan en manos de los árbitros la resolución del litigio, como lo hacen con los jueces

y serán éstos quienes decidirán conforme al derecho. La diferencia es que en un juicio los que resuelven son jueces y en un arbitraje todo queda en manos de árbitros que, aunque son privados, están revestidos de legalidad y sus decisiones son vinculatorias.

Propuesta

Como propuesta se plantea la necesidad de que el constituyente permanente de México, en ejercicio de facultades y atendiendo lo que establece el párrafo quinto del artículo 17 de la Constitución, realice una reforma al Código Fiscal de la Federación para permitir el arbitraje tributario, como mecanismo de solución de controversias entre autoridades y contribuyentes.

Esto daría pie, desde luego, a que cualquiera de las partes pudiera solicitar la integración de un tribunal arbitral, para que sea éste el que revise el asunto controvertido y determine a quién asiste la razón con base en el marco legal aplicable. Recogiendo experiencias de otros países que sí tienen contemplado este método en su legislación, hecho del conocimiento de la autoridad la inconformidad o desavenencia, el contribuyente podrá solicitar que el asunto sea llevado a un tribunal arbitral, integrado por expertos de la materia fiscal, certificados y con formación de abogados (Pérez, 2018). Iniciado el trámite, las partes podrán nombrar un árbitro cada uno y el poder judicial designaría un tercero. Una vez integrado el tribunal, éste tendrá como plazo seis meses para emitir el laudo y hacerlo del conocimiento de la autoridad. El promovente estará obligado a acatar el laudo que se emita y deberá además pagar los honorarios de los árbitros y demás gastos que se generen.

Dentro del proceso de substanciación, las partes, tal y como se previene en el arbitraje comercial podrán presentar pruebas o evidencias que a su derecho convengan, solicitar reuniones con los árbitros y será obligación de estos brindarles un trato igualitario. El lugar o espacio físico donde los árbitros realizarán su trabajo será determinado por ellos, siempre atendiendo el principio de neutralidad al que están obligados y considerando que sea lo que más convenga a las partes y a ellos mismos, pues será ahí donde realicen sus deliberaciones, además de recibir y escuchar a las partes.

Dada las particularidades del derecho fiscal y tributario, el Estado a través de los legisladores tendría, en todo caso, que definir en qué casos se excluiría la posibilidad de promover un procedimiento arbitral, así como los requisitos que tendrían que cumplir quienes desempeñen la función de árbitros, atendiendo la especialización como elemento esencial. No se requieren de reformas constitucionales, por el contrario, se precisaría de adecuaciones al marco legal secundario, comenzando por el Código Fiscal de la Federación, adicionado un nuevo capítulo

relativo al arbitraje tributario, además de concluir el trámite legislativo de la Ley General de Mecanismos de Solución de Conflictos, con la finalidad de establecer procedimientos de regulación, capacitación y especialización de los árbitros y el arbitraje en general.

Este sería el punto de partida para que en los Estados de la república también se regule el arbitraje tributario, para resolver los asuntos que tengan que ver con la tributación y la normatividad fiscal estatal y municipal, con el fin de que los contribuyentes tengan a salvo en todo momento la posibilidad de reclamar violaciones a sus derechos por parte de autoridades recaudadoras y responsables de la fiscalización. Implicaría, desde luego, realizar las modificaciones al marco normativo estatal, acorde con las disposiciones federales.

Como se ha dejado de manifiesto en este trabajo, la ley suprema del país establece desde su parte primigenia que los ciudadanos gozan de todos los derechos reconocidos por ella. Justo uno de los derechos humanos de reciente incorporación es el poder recurrir a la justicia alternativa para resolver las controversias, con lo cual el Estado se despoja del monopolio de impartir justicia y, por tanto, en concordancia, está obligado a crear esos espacios o medios para que todas las personas puedan reclamar lo que a su derecho corresponda, sin necesidad de recurrir a un tribunal o promover un juicio como ha venido ocurriendo tradicionalmente.

REFERENCIAS

- Bravo, M. (2005). Arbitraje en materia tributaria. IFA grupo mexicano A.C. <https://www.ifamexico.com.mx/wp-content/uploads/2018/07/ArbitrajeMateriaFiscal-1.pdf>
- Código Fiscal de la Federación. (1981). Nuevo código del 31 de diciembre de 1981. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>
- Canal IJUNAM. (7 de noviembre de 2017). El Arbitraje Internacional en Materia Tributaria y Masc, IJUNAM. [Archivo de video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=6NGnlvFdgp4&t=2029s>
- Canal Comisión de Mediación y Arbitraje del CNA. (16 de enero de 2021). Arbitraje Tributario. Aspectos normativos y prácticos. [Archivo de video]. YouTube. <https://www.youtube.com/watch?v=FCb10kcZQ78&t=1930s>
- Castillo, M., Sabroso, R., Chipana, J. y Castro, L. (2019). Materias susceptibles de arbitraje. *LEX*, 17(23), 185-212. <https://doi.org/10.21503/lex.v17i23.1676>
- Castillo, M. y Vásquez, R. (2006). Arbitraje: naturaleza y definición. *Derecho PUCP* (59) 273-284. <https://www.redalyc.org/pdf/5336/533656158013.pdf>
- Collachagua, R. N. (2021). La evasión fiscal como producto de una política tributaria anacrónica. *Ciencia Latina. Revista Multidisciplinar*, 5(6), 13553-13566. https://doi.org/10.37811/cl_rcm.v5i6.1342

- Acuerdo de 2021. (27 de diciembre de 2021). Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Por el que se modifican y adicionan diversas disposiciones de los lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas.
- Ensástigue, M. A. (3 de febrero 2023). SAT vence a contribuyentes en 4 de cada 10 juicios. *El Sol de México*. <https://www.elsoldemexico.com.mx/finanzas/sat-vence-a-contribuyentes-en-4-de-cada-10-juicios-9566038.html>
- Foeth, M. J. (2019). *Responsabilidad del árbitro en el arbitraje comercial-internacional en México*. UNAM-Instituto de Investigaciones Jurídicas. <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/5648-responsabilidad-del-arbitro-en-el-arbitraje-comercial-internacional-en-mexico>
- Fraga-Pittaluga, L. (2020). *Arbitraje tributario interno e internacional*. Editorial Jurídica Venezolana. <https://arbitrajeccc.org/wp-content/uploads/2021/02/ARBITRAJE-TRIBUTARIO-INTERNO-E-INTERNACIONAL.-LFP-2020-VERSION-DIGITAL-LUIS-FRAGA.pdf>
- Fraga-Pittaluga, L. (13 de abril de 2020), Arbitraje tributario interno e internacional [archivo de video]. YouTube <https://youtu.be/OdV7ef36rSI>
- Grajeda, R. P., Andrade, J. y Huerta, B. E. (2022). La defensa del contribuyente ante las autoridades fiscales en México, *BIOLEX. Revista Jurídica del Departamento de Derecho*, 14(25). <https://doi.org/10.36796/biolex.v14i25.232>
- Hinojosa, G. (s.f.). *MASC en materia fiscal: acuerdos conclusivos* [Archivo PDF] https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/estrado_electronico_notificaciones/documento/2022-05/A-0189-2022-Informacion.pdf
- Leite, D. (Octubre, 2014). Arbitraje en materia tributaria: retos y perspectivas. [Ponencia] Panel IV, Foro Internacional Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria, Ciudad de México, México, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/67829/Memoria_16_Procedimientos_alternativos_de_soluci_n_de_diferendos_en_materia_tributaria.pdf
- Ley de 2006. (4 de septiembre de 2006). Por el que se expide la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. DOF 11-05-22. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>
- Lineamientos de 2014. (27 de mayo de 2014). [Procuraduría de la Defensa del Contribuyente] que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas. https://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5346142&fecha=27/05/2014#gsc.tab=0
- Lizarazo, S. y Vargas, M. (2018). Arbitraje tributario en el ordenamiento jurídico colombiano, *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (78) 229-258. <https://drive.google.com/file/d/191-dFb8KrmPHZz4Xj73ZGL2SQ8tO8UMq/view>
- Lozano, E. (15 de junio de 2021). La necesidad del arbitraje tributario en Colombia. *Legis ámbito jurídico*. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-impreso/la-necesidad-del-arbitraje-tributario-en-colombia>
- Martinolli, C. (2017). Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de derecho comparado (Panamá) XXV Concurso de Monografías, Agencia Estatal de

Administración Tributaria de España [Monografía].
https://www.ciat.org/Biblioteca/ConcursosdeMonografia/XXV2017/xxv_I_Premio_Martinoli.pdf

Organization for Economic Cooperation and Development. (19 de mayo de 2020). Tax and Fiscal Policy in Response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience. https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=128_128575-o6raktc0aa&title=Tax-and-Fiscal-Policy-in-Response-to-the-Coronavirus-Crisis

Olvera, J. (2015). *Metodología de la investigación jurídica: para la investigación y la elaboración de tesis de licenciatura y posgrado*. M. A. Porrúa

Pérez, S. (2018). Arbitraje tributario: recorrido procesal, *Cuestiones jurídicas*, 2(2), pp. 11-29. <https://www.redalyc.org/pdf/1275/127519338002.pdf>

Plazas, M. (2008), Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. Diversas clasificaciones del derecho tributario. *Derecho fiscal*, (4) 81-106.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2014). Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales, https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64602/XIV_Acuerdos_conclusivos_primer_medio_alternativo_de_soluci_n_de_controversias_en_auditor_as_fiscales.pdf

Ríos, J. A., Sánchez, L. M. y Restrepo, C. M. (2021). La capacidad contributiva como elemento de la justicia tributaria. *Revista Visión Contable*, (23) 156-175. <https://doi.org/10.24142/rvc.n23a7>

Ruan, G. (Noviembre de 2020). *Situación actual del arbitraje tributario*. Centro de Arbitraje de la Cámara de Caracas. <https://arbitrajeccc.org/articulos/situacion-actual-del-arbitraje-tributario/>

Sánchez, A. y Duarte, G. H. (2015). Arbitraje de disputas tributarias en Portugal y reflexiones sobre su posible implantación en España. *Revista del Club Español del Arbitraje*, (23) 95-105. <https://www.araozyrueda.com/wp-content/uploads/2016/05/Arbitraje-de-disputas-tributarias-en-Portugal-Spain-Arbitration-Review.pdf>

Servicio de Administración Tributaria. (22 de febrero de 2018). Compilación de tratados para evitar la doble tributación que México tiene en vigor. <https://www.sat.gob.mx/normatividad/98105/tratadosenmateriasfiscalycuestionesrelacionadas-tratados-en-materia-fiscal-y-cuestiones-relacionadas>

Suberbiola, I. (2021). *El arbitraje tributario. Preguntas y respuestas para el debate*. Tirant lo Blanch.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. (2017). Primera Sala. Amparo directo en revisión 1944/2017, M.P. José Ramón Cossío Díaz. https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documento_dos/2017-08/ADR-1944-2017-180814.pdf

Villasmil, M., Alvarado, L., Prieto, R. y Arrieta, A. (2018). Procedimiento del arbitraje tributario en el contexto venezolano. *Revista Venezolana de Gerencia*, Universidad de Zulia, 23(81), pp. 65-87. <https://www.redalyc.org/journal/290/29055767005/html/>