



T1_CRV-IX-06-16

SERVICIOS DE INVESTIGACIÓN Y ANÁLISIS

DIRECCIÓN

CONGRESO REDIPAL VIRTUAL IX

*Red de Investigadores Parlamentarios en Línea
Marzo-septiembre 2016*

Ponencia presentada por

Normando Tonatiuh Arroyo Reyes

“JUSTICIA ALTERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA”

Abril 2016

El contenido de la colaboración es responsabilidad exclusiva de su autor, quien ha autorizado su incorporación en este medio, con el fin exclusivo de difundir el conocimiento sobre temas de interés parlamentario.

Av. Congreso de la Unión N°. 66, Colonia El Parque; Código Postal 15969,
México, DF. Teléfonos: 018001226272; (+52 ó 01) 55 50360000, Ext. 67032, 67034
e-mail: redipal@congreso.gob.mx

JUSTICIA ALTERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA

Normando Tonatiuh Arroyo Reyes

RESUMEN

El artículo realiza un estudio general de lo considerado como derecho fundamental de acceso a la justicia alternativa, otorgándole un enfoque tributario, y tomando como punto de partida la reforma Hacendaria del año 2014 en México, que originó la inclusión, en el Código Fiscal de la Federación, de la figura jurídica de los acuerdos conclusivos, como el primer mecanismo alternativo de solución de controversias en derecho tributario; luego entonces, cabría cuestionarnos: los medios alternos ¿Pueden aplicarse en la materia fiscal? Sobre este cuestionamiento se centra la presente investigación, realizando un estudio respecto los mecanismos alternativos de manera particular, como son transacción, mediación, conciliación y arbitraje, estableciendo las definiciones, objetivos, diferencias y sus características más relevantes; así mismo, se realiza un estudio de derecho comparado, respecto a instituciones jurídicas extranjeras, en materia de justicia alternativa tributaria, que servirá para identificar mecanismos a nivel internacional que vengan a aportar cuestiones de relevancia; y, finalmente, se elabora un estudio de justicia alternativa tributaria en México, analizando las generalidades del derecho fiscal, con la finalidad de establecer si es posible o no, aplicar mecanismos alternos a la justicia ordinaria, para la solución de controversias entre la administración y el contribuyente.

I. LA SOLUCIÓN DE CONFLICTOS JURÍDICOS

Conjunto de normas jurídicas que regulan la conducta de los hombres en sociedad, partimos de lo teóricamente más elemental cuando se estudia derecho, su definición. En efecto, de lo anterior se puede identificar el objetivo principal del derecho: “regular relaciones sociales”, mediante el establecimiento de una serie de derechos y obligaciones, es decir, libertades y limitaciones entre las personas, que buscan mantener la convivencia pacífica entre ellos. Sin embargo, resulta evidente que el sistema jurídico no puede abarcar o regular todos los hechos sociales, por lo que se instituyen los supuestos jurídicos tendientes a regular la mayoría de las conductas posibles.

La naturaleza humana, conlleva que surjan choques de intereses entre las personas, surgidos a partir del abuso de derechos y la invasión a la esfera jurídica de los demás, así pues, todo conflicto origina el surgimiento de una contienda jurídica entre partes, que al manifestarse al exterior, decreta la necesidad de resolverlo para conseguir la paz jurídica (Valencia , 2008:p. 11).

Por tal motivo, se advierte que una de las funciones del derecho es la prevención y resolución pacífica de dichas controversias, a las que jurídicamente denominamos litigio, es decir, el conflicto de intereses que se caracteriza por una pretensión y una resistencia, es pues, la oposición de dos pretensiones contrapuestas (Gimeno , 1981: 21).

Por lo que el estado, en aras de velar por el bien común y el orden social, establece una estructura organizacional que permite resolver los conflictos de intereses entre particulares, e incluso entre un particular y el estado, otorgándole al poder judicial, la atribución de aplicación de las normas a un caso en concreto, buscando ante todo la justicia.

Sin embargo, los cambios sociales generan un cambio constante en el derecho; por lo que, resulta necesario adecuarlo a las realidades sociales, para cumplir con su objetivo; es el caso de los órganos jurisdiccionales, pues la tendencia actual es propugnar por el mínimo de intervención judicial en la mayor parte de las materias posibles, buscando la desjudicialización de muchas actividades que puedan tener un tratamiento equivalente por otros mecanismos igualmente civilizados (Ramos, 2010: 28), y que originen una participación más activa de los particulares.

Consecuentemente, toman auge los modelos de solución extrajudicial de los conflictos, y que pueden coadyuvar en la administración de justicia. Nos referimos a los denominados

medios alternativos de solución de conflictos (MASC), que permitirán abarcar ciertos supuestos en materia de litigios, ofreciendo una posibilidad paralela al proceso jurisdiccional ordinario, para que la ciudadanía resuelva sus controversias.

Citamos la definición que nos brinda el doctrinista Francisco Ramos Méndez, que expresamente manifiesta:

La noción de medios alternativos para la resolución de litigios se utiliza en un sentido amplio y desprovisto de toda connotación dogmática para englobar todas aquellas instituciones que contribuyen a la resolución de litigios jurídicos por una vía distinta al sistema estatal o con un modelo de instrumento diferente al juicio regulado en las leyes de enjuiciamiento (Ramos, 2010: 41).

En este contexto, partimos de la teoría general del proceso, que refiere 3 medios de solución para resolver la situación conflictiva:

- Autotutela. También es conocida como autodefensa, constituye la forma más primitiva de solución de un litigio, consiste en la tutela llevada a cabo directamente por el interesado, imponiendo su decisión (Valencia, 2008: 13). Esta forma de solución de controversias se encuentra prohibida como regla general, sin embargo, existen algunas excepciones, pues el orden jurídico permite en ciertos supuestos la autotutela, una de las más conocidas es la legítima defensa, en materia penal, o bien, las facultades de la administración pública para imponer sanciones sin necesidad de acudir a los entes jurisdiccionales.
- Autocomposición. Esta institución jurídica resulta ser una fórmula más civilizada para solucionar conflictos mediante la voluntad de los interesados, ya sea de manera equitativa o no (Valencia, 2008: 14), a diferencia de la autotutela existe un acuerdo entre las partes, por lo que se evita la justicia privada o la coacción de intereses, empero, comparte la característica con la autotutela, de que no existe intervención en la decisión final de la resolución del caso en concreto, por parte de una tercera parte ya que se trata de una relación directa horizontal entre las partes, sin embargo, resulta importante señalar que existe la posibilidad de intervención de una tercera persona, que se limitará a juntar, guiar y facilitar la comunicación entre las partes, pero sin el carácter de supra partes, pues sus funciones se limitan a unir los interesados, siendo las figuras autocompositivas por excelencia la mediación y conciliación.

- Heterocomposición. La resolución de la controversia recae sobre un tercero imparcial, que impone una decisión a las partes, es decir, la decisión goza de un carácter coercitivo para la relación entre los interesados, por lo que quedan obligadas legalmente. Ubicamos como dos formas heterocompositivas al arbitraje y proceso (Gimeno, 2006: 19).

II. GENERALIDADES DEL DERECHO TRIBUTARIO

El estado, mediante sus instituciones, tiene como objetivo principal satisfacer las necesidades de la colectividad, para ello es necesario la recaudación de recursos económicos que permitan brindar servicios públicos en beneficio de la población.

En este sentido, surge la obligación de contribuir con el gasto público, que desde el plano constitucional mexicano, lo encontramos fundado en el artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento.

Citamos la definición de Raúl Rodríguez Lobato, quien considera al derecho fiscal como el sistema de normas jurídicas que regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes (Rodríguez, 1998: 13).

De la definición, se identifican 3 elementos relevantes:

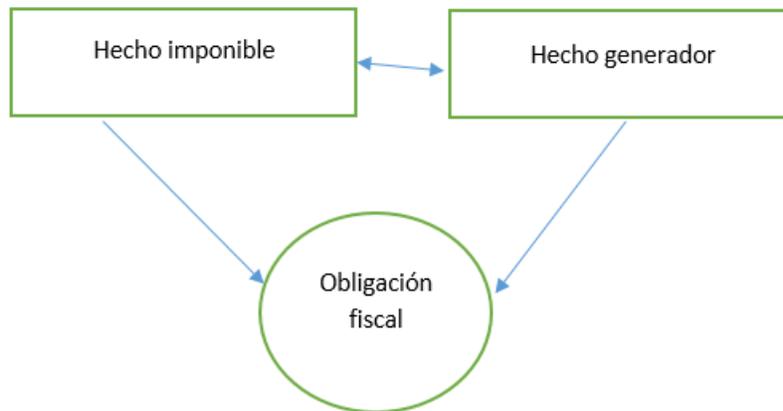
- Establecimiento de contribuciones.
- Recaudación de ingresos.
- Administración de ingresos.

En suma, estos elementos conforman la actividad financiera del estado, al tratarse de acciones necesarias para la obtención del gasto público y satisfacer necesidades colectivas.

RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

En derecho tributario, la relación jurídica siempre será entre el estado y el contribuyente, la cual deberá ser establecida previamente en la ley, y una vez actualizado el supuesto legal, originan el nacimiento de obligaciones tributarias, consistentes, primordialmente, en el pago de impuestos y demás contribuciones.

El siguiente esquema, refleja la combinación entre el hecho imponible y el generador, como elementos indispensables para la integración de la obligación fiscal:



III. JUSTICIA ALTERNATIVA EN MATERIA TRIBUTARIA EN MÉXICO.

Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias; supuesto normativo, contenido en el párrafo cuarto del artículo 17 Constitucional; en derecho fiscal, el precepto constitucional señalado, surtió efectos reales hasta el año 2014, cuando se introduce en la legislación tributaria los denominados “acuerdos conclusivos”, institución jurídica, que es considerada el primer medio alterno de solución de controversias en el ámbito tributario.

ACUERDOS CONCLUSIVOS

Considerado el primer medio alternativo de solución de conflictos en materia tributaria en México, esta figura jurídica se crea con la finalidad de brindar a los contribuyentes una posibilidad real, para regularizar su situación fiscal, ante una posible revisión por parte de la autoridad administrativa.

En una primera instancia, identificamos la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), como ombudsman de los contribuyentes; instituido como un organismo público descentralizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, dotado de autonomía técnica y de gestión, cuya función principal consiste en velar por la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, ante posibles violaciones derivados de los actos de autoridad fiscal, y brindando servicios de asesoría jurídica en la materia.

Referente a los acuerdos conclusivos, la PRODECON tiene por atribución, promover y facilitar la solución anticipada y consensuada de las diferencias entre la autoridad fiscal y los particulares, como sujetos de la relación jurídica tributaria, surgidas dentro del ejercicio de facultades de comprobación.

De este modo, el siguiente cuadro informativo muestra las características más relevantes de los acuerdos conclusivos, conforme a su regulación en el Código Fiscal de la Federación:

Código Fiscal de la Federación	Extracto texto normativo
Artículo 69-C	Los contribuyentes que sean sujetos de facultades de comprobación por la autoridad fiscal y no estén de acuerdo con las omisiones establecidas, podrán optar por solicitar la adopción de los acuerdos conclusivos.
Artículo 69-D	<p>La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente fungirá como mediador dentro del mecanismo alternativo de solución de conflictos y se encargará de desahogar el procedimiento de los acuerdos conclusivos.</p> <p>El escrito inicial de los acuerdos, deberá señalar los hechos u omisiones con los que el contribuyente no se encuentre de acuerdo, expresando la calificación que considera debe dárseles, así como adjuntar la documentación que considere pertinente.</p> <p>La PRODECON, requerirá a la autoridad para que manifieste si se encuentra conforme o no con lo manifestado por el contribuyente, o bien, emitiendo una contrapropuesta.</p>
Artículo 69-E	El tercero, podrá convocar a mesas de dialogo, con el objetivo de que las partes lleguen a una amigable composición de la controversia.
Artículo 69-H	<p>Contra los acuerdos conclusivos realizados por el contribuyente y el fisco, no procede medio de defensa alguno.</p> <p>Los acuerdos realizados solo tendrán efectos inter partes, y no generarán precedente alguno.</p> <p>Las autoridades fiscales no podrán desconocer los acuerdos realizados, y estarán obligados a su cumplimiento.</p>

Del contenido que antecede, se consideran puntos torales los siguientes:

- Los acuerdos conclusivos solo podrán ejercitarse una vez que la autoridad lleve a cabo sus facultades de comprobación, es decir, cuando el fisco realice actos tendientes a verificar si el contribuyente cumplió con sus obligaciones fiscales conforme lo establece la ley.
- Literalmente, señala la ley, que la PRODECON fungirá como mediador, su función se enfocará en unir a las partes en dialogo; de esta aseveración podemos dilucidar que los acuerdos conclusivos son una especie de mediación.
- El objetivo de los acuerdos conclusivos, versa sobre dilucidar cuestiones relativas a los hechos u omisiones en los que difieran, tanto la autoridad tributaria, como el contribuyente; al respecto, es importante señalar, que el Código Fiscal de la Federación, regula una hipótesis similar, pues el particular tiene el derecho de hacer manifestaciones respecto de las omisiones que se le imputen, pudiendo además, presentar documentación para su aclaración; no obstante, resulta acertado la integración de un tercero ajeno a la relación jurídica, como lo es la PRODECON, pues su función consistirá en velar por la protección de los derechos fundamentales, interviniendo como un mediador.
- Los efectos del acuerdo solo serán inter partes, y una vez llevado a cabo, no podrá ser desconocido por ninguno de los interesados. Sin embargo, no se regulan las cuestiones inherentes al incumplimiento del acuerdo realizado, por lo que se discurre sea la vía jurisdiccional, pues no se pierde de vista, que un acuerdo realizado vía medios alternos y ratificado por las partes, adquiere el carácter de cosa juzgada, y para solicitar coercitivamente el cumplimiento, tiene que iniciarse una acción de ejecución.

En conclusión, los acuerdos conclusivos se catalogan en el ámbito de la mediación, ya que el tercero ajeno al asunto, no decide sobre el asunto, pues simplemente se limita a unir en dialogo a los interesados; esto, respecto de hechos u omisiones que se le imputen al contribuyente, derivados de los procedimientos de revisión que la autoridad administrativa realice.

IV. ADMISIBILIDAD DE LOS MEDIOS ALTERNOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

Se considera un paso importante, incluir los acuerdos conclusivos como una institución jurídica para resolver diferencias entre la autoridad administrativa y los contribuyentes, sin embargo, resulta más importante, razonar desde el plano académico porque se concluye que los MASC pueden tener aplicación sin trastocar principios legales tributarios, y que a *contrario sensu*, se conviertan en una vía paralela al procedimiento ordinario, que coadyuve con este, y que genere una interacción más activa del particular, una mayor comunicación en la relación contribuyente-estado, así como una paulatina mejora en la eficacia, resultados y beneficios, tanto para la administración, en su función pública, como para los contribuyentes, en sus actividades financieras.

INDISPONIBILIDAD DEL DERECHO TRIBUTARIO

El principio de disponibilidad, resulta ser el requisito por excelencia para el ejercicio de los MASC, el cual refiere que las partes tengan poder de decisión sobre el objeto respecto el cual se aplicarán tales mecanismos, y que la naturaleza jurídica de la materia, sea susceptible de solucionarse vías alternativas, sin afectar el interés público, o bien, el estado de derecho.

En efecto, todos los mecanismos alternativos (mediación, conciliación, arbitraje, transacción), quedan limitados al ámbito de los derechos disponibles, entonces, no se podría realizar un arbitraje, respecto de intereses que están fuera del alcance dispositivo de los interesados.

Bajo esa premisa, se estudia la indisponibilidad de la materia tributaria, que históricamente ha permeado en la teoría, con el objetivo de establecer si existe la posibilidad jurídica de implementar los MASC; en este sentido, se toma como punto de partida, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, que de manera expresa dispone:

Artículo 5o.- Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Del precepto transcrito, se pueden advertir dos cuestiones relevantes:

- La primera, respecto a la aplicación estricta de las disposiciones fiscales, misma que tendrá que realizarse, cuando versen sobre normas que se refieren al sujeto, objeto, base, o tarifa.
- La segunda, referente a la interpretación de las leyes tributarias, que a *contrario sensu*, todas aquellas normas que no regulen cuestiones sobre la base, tarifa o los sujetos obligados, serán de libre interpretación.

Se puede señalar, que cualquier disposición legal, independiente de su rango o materia, requiere de una interpretación, mínimamente literal, pues no se podrían aplicar sin previamente otorgarle un significado, el cual, no puede determinarse de manera aislada, o fuera el contexto normativo del que forma parte, pues el conjunto normativo que integra una legislación, interacciona entre sí, para darle un sentido al texto legislativo como un sistema.

Así pues, para la validez constitucional de una contribución, es necesario que sus elementos esenciales se encuentran consignados de manera expresa en la ley. En el caso mexicano, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 5, establece los elementos esenciales de los tributos:

- **Hecho imponible u objeto.** Presupuesto de hecho determinado por la ley.
- **Sujeto.** Dentro de la relación jurídico tributaria encontramos dos sujetos: 1) activo, el estado investido de imperio, ejerciendo su potestad tributaria; 2) pasivo, tanto personas físicas como morales, que se encontrarán obligadas conforme a las leyes fiscales.
- **Base gravable.** Consistente en parámetros como peso, volumen, unidades o valores monetarios, sobre los cuales se pagará una contribución.
- **Tarifa.** Monto o magnitud que se deberá pagar aplicándolo a la base gravable (Reyes, 2015: 79).

En este contexto, los elementos esenciales de los tributos, se convierten en el contenido mínimo indispensable de la creación de contribuciones, y consecuentemente se convierten en un bloque intocable, para velar por un sistema jurídico legalmente valido. Es aquí, donde encontramos la indisponibilidad de la materia tributaria, conformada por esos elementos esenciales, que por ningún motivo pueden ser aplicados de manera discrecional, pues se trata de cuestiones tan relevantes, que los operadores jurídicos se limitarán a su aplicación estricta.

En suma, se tratan de elementos, que ni la autoridad, ni mucho menos el contribuyente, pueden variar su contenido, por lo que quedarían excluidos de la aplicación de los MASC. Pues como señala acertadamente Serrano Antón, la eficacia y la aplicación de los métodos alternativos de solución de conflictos, en el ámbito tributario, dependerá de la naturaleza jurídica de la actuación administrativa, respetando la especial aplicabilidad del principio de reserva de ley, en el que encuentra su fundamento el principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias; ya que estos representan el alcance y contenido de la voluntad de las partes en materia tributaria (Serrano, 2010: 485).

Por consiguiente, podemos concluir parcialmente, que los MASC, no pueden conocer respecto de cuestiones inherentes a los elementos esenciales de los tributos, pues se afectaría el principio de reserva de ley, atentando contra el estado de derecho mexicano; pues de la legalidad surge, la indisponibilidad para el estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional, es decir, frente a un hecho imponible realizado y comprobado que ha dado origen a una obligación tributaria, el estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderaciones de oportunidad o conveniencia, ya que tajantemente está obligado a iniciar los procedimientos administrativos tendientes a hacer las obligaciones tributarias, en caso de ausencia del cumplimiento voluntario del contribuyente (Casás, 2003: 71).

No obstante lo anterior, no se descarta de plano el funcionamiento efectivo de los MASC, pues como señala Serrano Antón, citado anteriormente, la aplicación de la justicia alternativa dependerá de la naturaleza del caso en concreto, en relación con la actuación administrativa correspondiente.

En efecto, no suprimimos la hipótesis de manera lisa y llana; aunque se admite que desde una primera perspectiva parecen colisionar en contra del principio de reserva de ley; sin

embargo, se piensa que existe un ámbito de aplicabilidad, en el que los MASC pueden surtir efectos, sin contravenir ningún principio.

No obstante lo anterior, existen etapas dentro del procedimiento fiscal, que por su naturaleza, pudieran verse afectos a los MASC; por tal motivo, se procederá a realizar un estudio genérico de los alcances del procedimiento fiscal. En efecto, la autoridad fiscal, ostenta un cúmulo de atribuciones que le otorgan la facultad de verificar, que efectivamente, el contribuyente cumple con sus obligaciones legales, ya sea en materia de obligaciones formales, como materiales; tal es el caso de las visitas domiciliarias a los contribuyentes, con la finalidad de comprobar que han cumplido con las disposiciones fiscales, determinando, mediante la emisión de una resolución administrativa, las contribuciones que se omitieron, el incumplimiento de las disposiciones fiscales, y en caso de ser procedente, el fincamiento de un crédito fiscal. Así como del procedimiento administrativo de ejecución, el cual tiene por objeto la obtención del pago del adeudo fincado, siempre que el contribuyente no lo realice de manera voluntaria dentro del plazo legal correspondiente, por lo que procederá a requerir de pago, y en su caso, embargar bienes suficientes para solventar el adeudo.

En este contexto, se identifican aquellas etapas que por su naturaleza jurídica, permitirían la aplicación de soluciones alternas, sin afectar los principios legales que rigen en el derecho fiscal. Señalábamos en párrafos anteriores, que el margen de indisponibilidad tributaria, es marcado por los elementos esenciales de los tributos, pues aquellas disposiciones normativas que regulan cuestiones referentes a ellas, son de aplicación estricta, es decir, no pueden alterarse por consenso entre la administración y el contribuyente.

Así pues, y velando por salvaguardar el principio de legalidad, podemos válidamente concluir que existen ciertos momentos procedimentales que pueden ser afectos a mecanismos preventivos de conflictos, específicamente aquellos previos a la determinación del crédito fiscal, como son aquellas facultades discrecionales que la autoridad fiscal realiza para decretar omisiones de contribuciones.

En este sentido, enfocamos el estudio dentro del procedimiento administrativo oficioso, respecto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, así como en relación a las atribuciones de cobro coactivo sobre adeudos fiscales. Se toma como punto de apoyo, lo señalado por Fernando Serrano Antón, que se cuestiona lo siguiente:

¿Cómo se salva entonces la regla de la indisponibilidad de la obligación tributaria? Quizá sea necesario comenzar advirtiendo que la administración determina en muchas ocasiones el contenido cuantitativo de la obligación moviéndose en unos márgenes más o menos amplios y dejando al obligado en un plano de sometimiento a la labor aplicativa que realiza la administración en cuestión. Así, la materia que puede ser objeto de las fórmulas negociales reside, sobre todo, en el contexto de la valoración de los hechos conducentes a una deuda tributaria. Se podrá afirmar que en el derecho tributario la convención depende de la materia dejando naturalmente a un lado los elementos esenciales del tributo (Serrano, 2010: 485).

Esto es, la aplicación de formas de negociación se debe centrar en la valoración de los hechos que generarán un adeudo fiscal, en virtud de que se trata de facultades discrecionales por parte la autoridad fiscal, pues si bien, deben atender lo establecido en la ley, lo cierto es que, recae sobre la autoridad, la obligación de adecuar las conductas de los contribuyentes a las hipótesis normativas correspondientes, dejando abierta la posibilidad, de aplicar normas que permitan más de una interpretación; por ejemplo, al momento de determinar si existió omisión en el pago de contribuciones, respecto de un hecho que el contribuyente consideró (bajo su interpretación) que no le era aplicable, la autoridad pudiera darle un significado diverso, determinando que en su momento debió atenderlo, y por lo tanto incumplió con sus obligaciones; lo que válidamente permitiría el consenso entre las partes, para un mejor proveer en la determinación de dicho supuesto.

En este mismo sentido, afirma Sainz de Bujanda, que los hechos imponibles, las bases y tipos de gravámenes, serían los establecidos por disposición legal, y que en el caso de su concreción, podrían someterse a fórmulas administrativas de tipo concordado, cuando exista una diferencia entre la autoridad y el contribuyente.(Serrano, 2005: 485)

Tal es el caso de los acuerdos conclusivos, que pueden interpretarse como una serie de acuerdos previos de valoración, anteriores al establecimiento de un crédito fiscal, que se trata de solicitudes instadas por el contribuyente y dirigidas a la administración tributaria para establecer, con carácter previo a la verificación del hecho generador y con efecto vinculante a los fines fiscales, los criterios para la estimación de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos cuantitativos que tendrán gravitación en el hecho imponible

(Casás, 2003:133). Los cuales vendrían a procurar una mejor relación contribuyente-estado, reduciendo la litigiosidad entre ambas partes. (Casás, 2003:134)

En suma, se pueden identificar ciertos momentos del procedimiento administrativo oficioso en los que pueden aplicarse soluciones alternativas, como son:

- Valoración de documentos contables para la determinación de omisiones en las obligaciones fiscales.
- Determinar si los hechos realizados por el contribuyente, se encuadra en cierta hipótesis normativa.
- Consultas previas al cumplimiento de obligaciones tributarias, para verificar la correcta interpretación de la ley por parte del contribuyente.
- Tratándose del procedimiento administrativo de ejecución, respecto al señalamiento de los bienes embargados, para determinar si se encuentran clasificados como inembargables, así como, referente a la determinación del valor para su remate.

Así, los anteriores puntos, representan algunos supuestos procedimentales en los que pudiera presentarse un consenso entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria, pues constituyen actuaciones administrativas procesales, que se realizan en el seno del procedimiento administrativo, desarrollando una regulación preparatoria de la resolución administrativa final (Gonzalez, 1998:69).

Finalmente, se destaca que en materia tributaria, el acuerdo resulta un medio de utilidad para cuantificar elementos que se deban ponderar, pues son las cuestiones inciertas sobre las que versaría tal pacto, que provocarían la eliminación de incertidumbre (originada de la complejidad social y económica), disminución en los conflictos y una mejora en la relación particular-estado; puesto que ya no se considera viable, que la actividad administrativa se realice de manera rigurosa o cerrada, en virtud de que es necesario un dialogo entre el fisco y el contribuyente, consenso que no afecta elementos esenciales en materia de contribuciones, pues se basaría en valoraciones previas al fincamiento de un crédito fiscal; máxime cuando no existe un precepto legal que impida el uso de las técnicas consensuadas, sino todo lo contrario, ya que encontramos sustento en una disposición de rango constitucional, que viene a velar por una mayor y mejor impartición de justicia para todos, mediante el reconocimiento del derecho fundamental de justicia alternativa.

CONCLUSIONES

- Históricamente, las normas en materia tributaria han sido catalogadas como de aplicación estricta, por lo que no admiten interpretación alguna, sin embargo, podemos concluir que si bien, cuando las normas versen sobre los elementos esenciales de las contribuciones, estas serán de aplicación estricta, lo cierto es que toda disposición normativa es susceptible de interpretación, pues es necesario darle un significado de manera previa a su aplicación.
- El espacio de indisponibilidad en la materia tributaria, es marcado por los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa), los cuales se encuentran supeditados al principio de reserva de ley, siendo ilegal, la convención entre el estado y los contribuyentes, respecto a estos elementos.
- El procedimiento administrativo-fiscal, ejercitado por la autoridad fiscal, se encuentra integrada por una serie de etapas que implican el ejercicio de facultades discrecionales del fisco, y por las cuales pueden surgir coalición de intereses entre el sujeto pasivo y activo de la relación jurídica-tributaria, las cuales pueden ser susceptibles de resolverse vía justicia alternativa.
- La integración al marco jurídico legal, de los acuerdos conclusivos, como una modalidad de mediación, genera un espacio de oportunidad para la prevención de conflictos, pues se podrán ejercitar, con anterioridad al fincamiento de un crédito fiscal, lo que permitirá enfrentar las posturas de los particulares y el estado, mediante la intervención de la PRODECON, como un tercero imparcial, que velará por la protección de los derechos fundamentales e intereses del estado.
- Derivado de los constantes cambios en las obligaciones fiscales, y por la naturaleza económica sobre la que versan, resulta indispensable un cambio de paradigma, respecto al ejercicio de las facultades de la autoridad tributaria, dejando de lado un sistema estricto y cerrado, que dificulta la actividad administrativa, pues es común encontrarse con cuestiones de valoración que admiten más de una interpretación y soluciones diferentes; para generar un ambiente de dialogo con los contribuyentes, que permitan una participación más activa en la determinación y cumplimiento de las obligaciones, lo cual, se puede lograr, mediante la implementación de nuevos mecanismos alternativos, que permitan un escenario de consenso entre contribuyente-estado (que no contravenga el principio de legalidad), que mejoren la recaudación de contribuciones e incidan en el cumplimiento voluntario y adecuado

de las obligaciones tributarias, máxime, cuando no existe una prohibición legal expresa, respecto a la justicia alternativa tributaria.

FUENTES CONSULTADAS

- Casás, José, Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias, Ad-Hoc, Argentina, 2003, p. 333.
- Gimeno Sendra, José Vicente, Fundamentos del derecho procesal, España, Civitas Ediciones, 1981, p. 256.
- González-Cuéllar Serrano, María Luisa, Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional, Colex, España, 1998, p. 456.
- Ramos Méndez, Francisco, El sistema procesal español, 8va edición, España, S.A. Atelier libros, 2010, p. 414.
- Reyes Sánchez, Sinuhé, Interpretación de las leyes fiscales, México, novum, 2015, p. 194.
- Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, segunda edición, México, Oxford, p. 324.
- Serrano Antón, Fernando, La resolución de conflictos en el derecho internacional tributario: procedimiento amistoso y arbitraje, Thomson Reuters, España, 2010, p. 485.
- Valencia Mirón, Antonio José, Introducción al derecho procesal, España, COMARES, p. 360.