

Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria

Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino

Lucas A. García Aráoz

Resolución de controversias en materia tributaria

Carol Martinoli

Cuadernos del Instituto AFIP



C5

2009

Cuadernos del Instituto AFIP

Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros
y de los Recursos de la Seguridad Social (AFIP)

Presidente del INSTITUTO AFIP
Ricardo Echegaray

Director Ejecutivo
Mario Jorge Bibiloni

Consejo Editorial
Alejandro Miguel Estévez (Editor Responsable)
Alejandro Otero
Susana Esper

Diseño
Icónica

ISSN: 1851-9873. Hipólito Yrigoyen 370, (CP 1086), Capital Federal, República Argentina. // Publicación trimestral de la AFIP, confeccionada por el Instituto AFIP. // Corresponde exclusivamente a los autores la responsabilidad por los conceptos expuestos en los artículos firmados, de lo cual debe inferirse que la AFIP puede compartir las opiniones vertidas o no. // Se autoriza la reproducción de los textos incluidos en la revista, con la necesaria mención de la fuente. Impreso en los talleres gráficos de la AFIP, Humberto I° 110, Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Diseño y adaptación: Icónica.

Tabla de Contenidos

Editorial.....	5
Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino <i>Por Lucas García Aráoz</i>	7
Introducción	9
El marco teórico.....	10
Seguridad jurídica y Administración Tributaria.....	13
Mecanismos alternativos y conflictos tributarios.....	18
La cuestión de la indisponibilidad del crédito fiscal	24
Transacción, Discrecionalidad y Percepción de Corrupción.....	31
Conclusiones.....	38
Consideraciones finales.....	43
Referencias Bibliográficas	47
Acerca del Autor	48
Resolución de Controversias en Materia Tributaria <i>Por Carol Martinoli</i>	49
Introducción	51
¿Por qué los altos niveles de litigiosidad?.....	51
Hacia un cambio de paradigma en la relación entre Administración y contribuyente	60
Compatibilidad con el ordenamiento jurídico	62
Acciones penales y los mecanismos alternativos de solución de controversias.....	64
Experiencias extranjeras.....	66
Ventajas y Desventajas de los mecanismos alternativos de resolución de controversias.....	96
Situación en Argentina	102
Conclusiones.....	107
Referencias Bibliográficas	108
Acerca de la autora	112

Editorial

Las controversias en materia fiscal representan un desafío permanente para las distintas administraciones. La tendencia hacia la judicialización de tales controversias es un hecho que conlleva altos grados de incertidumbre, tanto para el administrado como para la administración. Esto involucra un cierto deterioro en la relación fisco-contribuyente. La relación es clara, a mayor litigiosidad, mayor deterioro de la relación.

En esta nueva publicación del Instituto, se analizan vías alternativas de solución de controversias tributarias, que como su nombre lo indica, resultan “alternativas” a la resolución judicial. Estas implican la búsqueda de acuerdos entre las partes involucradas en un conflicto. De manera que no existen ganadores y perdedores, sino, partes que mediante un acuerdo, superaron el conflicto. Además la evidencia recogida en la aplicación de estos procedimientos, indica que los acuerdos tienen más posibilidades de cumplimiento que las sentencias, porque el acuerdo es “alumbrado” por las partes, mientras que las sentencias son siempre una imposición.

Creemos también que estas herramientas no pueden resolver todos los conflictos tributarios, porque nos encontramos frente a cuestiones de orden público. Sin embargo, ello no invalida su aplicación circunscripta a ciertos temas concretos que, hasta el momento, no han obtenido una solución satisfactoria.

El incremento sostenido de los niveles de litigiosidad afecta el accionar de la administración, de la justicia y a los contribuyentes. Los dos primeros se ven perjudicados por la sobrecarga de trabajo, y los últimos, por cuanto hasta que no se resuelve el conflicto desconocen cual es su correcto accionar, afectando el principio de certeza jurídica. A lo expuesto, cabe agregar que no todos los juicios se resuelven a favor de la AFIP, dato que probaría la incertidumbre de la que hablamos más arriba.

En dicho contexto, los países desarrollados adoptaron mecanismos alternativos, consagrando acuerdos convencionales de carácter preventivo y resolutorio de las controversias tributarias.

Entre los países desarrollados que aplican dichos mecanismos se encuentran: Alemania, Italia, EEUU, Francia y España. En lo que respecta al ámbito latinoamericano, lo implementaron Venezuela y Uruguay. Así también en Brasil, recientemente el Poder Ejecutivo sometió a estudio del Parlamento un anteproyecto de ley sobre transacción, conciliación administrativa y judicial y otras soluciones alternativas de controversias tributarias.

Por ello, estas dos investigaciones que aquí presentamos, tienen por objetivo recabar las percepciones de los operadores del sistema tributario (asesores, funcionarios, magistrados, académicos, jueces, etc.) de la viabilidad de los procedimientos alternativos y el estudio comparado de las normativas de los países que han aplicado estos mecanismos.

Como todo producto de una investigación aplicada, es un insumo para el debate y para el diseño de herramientas de resolución alternativa de controversias, adecuado a nuestro sistema.

Abog. Pablo Aguilera
Subdirector General de la
Subdirección General de
Asuntos Jurídicos

Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino

Por Lucas García Aráoz

RESUMEN

El notable incremento de los índices de litigiosidad tributaria, a la vez que constituye un síntoma de debilitamiento de la seguridad jurídica, revela un grado de deterioro importante en la relación Fisco-contribuyente. La cantidad de litigios aumenta progresivamente en tanto que los procedimientos y la cantidad de solucionadores sigue siendo la misma. Esta situación eleva los costos de cumplimiento, distrae recursos de la Administración Tributaria y amenaza con colapsar el sistema judicial. El presente trabajo intenta explorar, describir y explicar, a partir de las opiniones de operadores clave del sistema tributario, qué impacto tendría la introducción de mecanismos alternativos de solución de controversias, en el contexto señalado.

Palabras claves: Administración tributaria, mediación, derecho tributario, Argentina.

Introducción

El notable incremento de los índices de litigiosidad tributaria, a la vez que constituye un síntoma de debilitamiento de la seguridad jurídica -entendida como estándar de vigencia efectiva y armónica de los principios y valores que dan fundamento al sistema-, revela un grado de deterioro importante en la relación Fisco-contribuyente.

La cantidad de litigios aumenta progresivamente en tanto que los procedimientos y la cantidad de solucionadores sigue siendo la misma. Esta situación eleva los costos de cumplimiento, distrae recursos de la Administración Tributaria y amenaza con colapsar el sistema judicial.

El presente trabajo intenta explorar, describir y explicar, a partir de las opiniones de operadores clave del sistema tributario, qué impacto tendría la introducción de mecanismos alternativos de solución de controversias, en el contexto señalado.

Para ello, utilizamos el método de entrevistas sobre la base de un cuestionario elaborado en torno a cuatro pilares, que tienen como hilo conductor la situación de conflicto en la relación Fisco-contribuyente. El primer pilar apunta a la identificación de factores recurrentes de conflictividad originados en las funciones de aplicación del tributo, desde la perspectiva de la seguridad jurídica. En el segundo se plantea la introducción de mecanismos alternativos para la resolución de controversias y su efecto sobre la relación fisco-contribuyente. El tercero indaga acerca de la compatibilidad de tales mecanismos con el ordenamiento jurídico -en especial con los principios de legalidad e igualdad- y la cuestión de la indisponibilidad del crédito fiscal. En cuarto lugar se analiza la relación que podría existir entre corrupción y transacción en materia fiscal.

En cuanto a la estructura del presente informe, luego de unas breves consideraciones relativas al marco teórico, se analizan las respuestas brindadas por nuestros informantes siguiendo el orden temático señalado en el párrafo anterior; a continuación, se formulan conclusiones tratando de

reflejar las ideas comunes que se identifican con más fuerza, ponderando las opiniones según criterios cualitativos; por último, se vuelcan algunas consideraciones a modo de síntesis y se proponen los temas que aparecen como objeto de estudio de ulteriores investigaciones.

Como adelanto, puede afirmarse que la discrecionalidad administrativa aparece nítidamente como eje de las cuestiones analizadas. En tal sentido, la actuación discrecional se vincula fuertemente con el origen de los conflictos que podrían abordarse a través de métodos alternativos; por otra parte, las facultades discrecionales son un requisito necesario para posibilitar la implementación de acuerdos entre la Administración y los particulares; a la vez, los límites a la actuación discrecional aparecen señalando el alcance de los métodos transaccionales, es decir, hasta dónde se puede habilitar la negociación en materia fiscal; por último, la discrecionalidad ligada a transacción se vincula, en la opinión de nuestros entrevistados, con el peligro de corrupción, destacándose la necesidad de implementar recaudos y controles que aseguren que los eventuales acuerdos respeten los límites fijados por la ley.

El marco teórico

Dentro del universo de los litigios tributarios, centramos nuestro enfoque en aquellos conflictos vinculados con el ejercicio de facultades discrecionales. La actividad discrecional de la Administración deriva de las potestades de aplicación del gravamen, ya que la necesaria abstracción de las normas va indisolublemente unida a un determinado nivel de incertidumbre que sólo la Administración en el proceso aplicativo de la ley puede hacer desaparecer, de donde resulta indispensable un margen de apreciación, teñido a veces por criterios de oportunidad.

El margen de incertidumbre que genera el proceso aplicativo de la norma tributaria es campo fértil para la generación de conflictos. Además, la relación fisco-contribuyente está signada por una permanente tensión configurada por la función eminentemente recaudadora del

Fisco, y, por el natural interés del contribuyente por escapar del tributo. En este contexto, el límite que separa lo discrecional de lo arbitrario muchas veces es percibido de manera opuesta por las partes involucradas. Esta disímil percepción establece las posiciones sobre las que se plantea la situación de conflicto.

Como se sabe la resolución de los conflictos es una de las exigencias del orden jurídico objetivo y una de las justificaciones del Estado moderno. La existencia del Estado expresa la seguridad de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos, a través de un sistema sancionador y de imponer heterónomamente, por medio de una instancia supraindividual determinadas formas de comportamiento (Casás, 2003).

Como explica García Novoa (2002) los métodos transaccionales o convencionales se presentan como una alternativa a la resolución unilateral del conflicto. El punto de coincidencia de estos mecanismos es la existencia de una incertidumbre o de un litigio y la intención de las partes de eliminar esa situación de incertidumbre. En la convención se suplanta el acto administrativo unilateral por el convenio sobre cuestiones de hecho o la adhesión del contribuyente. La transacción, además, incluye la realización de concesiones recíprocas para alcanzar dicha finalidad.

La principal argumentación para rechazar las fórmulas convencionales o transaccionales aplicadas a las cuestiones tributarias, ha sido el llamado principio de indisponibilidad del tributo y de la obligación tributaria. Así, se ha dicho que el impuesto es por naturaleza indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción en especie. Las soluciones convencionales afectarían a la indisponibilidad, en tanto ésta deriva de la reserva de ley y del principio de legalidad y es una consecuencia directa del principio de tipicidad y de las motivaciones de seguridad jurídica que lo inspiran.

Entre las distintas manifestaciones de la tipicidad algunos autores se refieren al “principio de determinabilidad” que impondría que los elementos integrantes del tipo tributario sean de tal modo precisos y determinados en su formulación

legal que el órgano de aplicación del derecho no pueda introducir criterios subjetivos en su aplicación concreta (Xavier, A., 2002).

En esta esencia de la normatividad tributaria radica la explicación de la regla de la indisponibilidad. Se trata de una exigencia de la reserva de ley y del principio de legalidad, para conjurar la inseguridad que produciría la existencia de un cierto grado de libertad en la Administración para determinar el contenido de las concretas obligaciones tributarias de los particulares. Lo que viene a significar que la Administración no podrá exigir o dejar de exigir o modificar algún elemento esencial de la obligación tributaria a partir de un pacto soslayando el contenido de la ley. Ello por la propia lógica de la obligación tributaria, como obligación legal que nace exclusivamente de la ley, en los términos en que la ley lo determine y respecto de la cual la Administración no tiene otra función que la de ejecutarla.

Sin embargo, ni siquiera el más escrupuloso respeto a las exigencias de la tipicidad tributaria impide la indeterminación de los conceptos utilizados por las normas tributarias, inherente al proceso de abstracción que toda labor legislativa abarca.

Además, la propia tipificación no excluye la incertidumbre porque el tipo legal supone un proceso de abstracción de las diferencias individuales, lo que tiende indefectiblemente a la generalización y, por tanto, a la simplificación. El mismo proceso simplificador de la ley impone, por razones de *practicabilidad* no incluir en la norma tributaria la reducción de un hecho individual completo a sus circunstancias relevantes, sino trabajar con arquetipos respecto a los cuales la indeterminación es todavía mucho mayor.

Por su parte, los hechos tipificados por las leyes fiscales, que son relativamente ignorados por la administración antes de comenzar su proceso aplicativo, dan lugar a interpretaciones divergentes de las normas en que tales hechos pueden ser subsumidos.

Frente a estas potenciales situaciones de incertidumbre se pueden admitir, precisamente en aras de la seguridad jurídica, las soluciones convencionales a través de acuerdos de la Administración con los afectados por las obligaciones que las normas tributarias imponen.

Seguridad jurídica y Administración Tributaria

Como punto de partida recabamos la percepción de nuestros informantes respecto de la vigencia del principio de seguridad jurídica tratando de establecer los factores recurrentes de conflictividad que podrían originarse en el ámbito específico de actuación de la Administración Tributaria. Para ello formulamos a nuestros entrevistados las siguientes preguntas:

“¿Cuál es su percepción respecto de los estándares de seguridad jurídica que se derivan de la actuación de la Administración Tributaria? ¿Podría definirla en una escala de valoración de uno a diez? ¿Cuáles son, en su opinión, los factores derivados de la actuación de la Administración Tributaria que debilitan la percepción de seguridad jurídica en el ciudadano?”

Nuestro informante 1 respondió:

“Calificaría la actuación de la Administración Tributaria con seis puntos. Como factores que debilitan la percepción de seguridad jurídica en el ciudadano observo el matonismo fiscal -operativos tipo cuello, coerción, uso inadecuado del sistema presuntivo, embargo por Internet-. La ampliación exorbitante de la discrecionalidad afecta la seguridad jurídica. Por ejemplo, en el artículo 7 del Decreto 618/97 en el inciso 11 se incluye la posibilidad de la AFIP de dictar resoluciones en materia de fiscalización cuando en realidad esa es una materia muy delicada (véase art. 35 de la ley 11.683) donde rige la reserva de ley. En sus orígenes este artículo hacía referencia a toda otra medida para facilitar la recaudación pero alguno que no entendía nada se le ocurrió poner fiscalización.”

La norma cuestionada ampliaría –según el entrevistado- en forma exorbitante las *facultades discrecionales* de la AFIP en materia de fiscalización.

El informante 2 nos dijo:

“[...] el Estado es un acreedor que no puede esperar y quiere pasar por encima de la cabeza de cualquiera con tal de cobrar, mientras que el contribuyente es un potencial elusor que, si puede, elude el impuesto porque está en la naturaleza humana y quiere pagar lo menos posible. Entonces, el Estado quiere cobrar lo más posible y el contribuyente quiere pagar lo menos posible [...] El Estado a veces en la necesidad de recaudar echa mano y echa mal y aquí se confunde lo discrecional con lo arbitrario. Y el contribuyente muchas veces en su desesperación por escapar del impuesto no tiene en cuenta la seguridad jurídica del Estado, que también hace mérito de tener seguridad jurídica. Ese supremo principio de la seguridad jurídica juega para ambos términos de la relación”.

En esta opinión aparece el origen del conflicto en el límite que separa lo *discrecional* con lo *arbitrario*. La relación Fisco – contribuyente está signada por una natural tensión que se deriva de sus respectivos roles e intereses.

Seguimos con la opinión del informante 3:

“En los actos de alcance individual las interpretaciones están siempre signadas por el criterio pro fisco [...] El objeto es que se cumpla la ley y no que se recaude más. Las interpretaciones puramente fiscalistas en el fondo lo que consiguen es que se recaude menos. La mirada corta termina teniendo un costo estratégico grande para el fisco y además contribuye a la percepción de inseguridad”

En esta opinión aparecen como factores recurrentes de conflictividad la interpretación pro fisco en la aplicación de las normas tributarias.

Ahora analizamos las opiniones del informante 4.

“Para mí la expresión seguridad jurídica no tiene un contenido concreto que establezca un régimen jurídico determinado. Siempre que se hace invocación de la seguridad jurídica se lo hace desde la perspectiva de un contribuyente que quiere solicitar que no se le reclame una mayor cantidad de tributo o que haya una delimitación temporal en la aplicación de la ley -irretroactividad, prescripción, etc.-”

Para este informante el principio de seguridad jurídica es invocado por lo general desde la posición del contribuyente para resistir la aplicación del impuesto.

El informante 5 nos dijo:

“Para mí se debería hablar en términos de ‘*complejidad*’ tributaria como han hecho los ingleses al analizar la problemática que traía a los contribuyentes en Inglaterra el cumplimiento de las normas tributarias. Entonces, se buscaba establecer cuáles eran las vías para simplificar el plexo normativo tributario y por lo tanto mejorar el cumplimiento [...] el sistema tributario de por sí es complejo porque toca temas complejos [...] La simplificación normativa, si bien simplifica como lo dice el término, quita equidad al sistema. Esto es así, porque al comprender pocas situaciones, estandarizadas, no permite dar adecuada solución a muchas situaciones particulares que no encajan en la norma general. La realidad no es estandarizada, cada contribuyente, cada grupo de contribuyentes requiere un tratamiento específico y por eso las leyes prevén tratamientos específicos [...] Al ser complejo el sistema tributario en la relación fisco contribuyente se generan controversias, porque un sistema complejo es susceptible de tener distintas interpretaciones, máxime en un sistema que recibe modificaciones, que no está cristalizado. La certeza en cuanto a la interpretación de la norma jurídica en definitiva la va a dar la justicia no la Administración Tributaria.”

Para esta opinión la conflictividad se explica a partir de la complejidad de la materia tributaria. La tensión en el plano normativo se da entre los valores de equidad y eficiencia. La simplificación del plexo normativo favorece el cumplimiento pero puede generar inequidades. La interpretación en última instancia de la norma tributaria la va a dar la justicia.

La informante 6 señala como factores de inseguridad la “proliferación y complejidad de trámites, y la disparidad de criterios dentro del propio Organismo”.

Informante 7:

“[...] yo creo que la seguridad jurídica requiere que las cargas sean previsibles. Que sean previsibles significa que no resulten de la discrecionalidad determinativa. La Administración tiene en última instancia una serie de mecanismos alternativos para la determinación de oficio, pero no tiene que adoptar aquél que genere el mayor rendimiento fiscal sino el que mejor se adecue a la capacidad económica gravada. O sea tiene que aproximarse a la idea de capacidad contributiva. El interés fiscal no puede ser un interés meramente recaudatorio. Sino el percibir los tributos en su justa dimensión o medida. Me parece que esto es clave [...] Yo veo que justamente en la Administración está prohibido pensar en un sentido que minore la obligación fiscal [...] el funcionario que

adopta una actitud fiscalista se pone a salvo de cualquier sospecha de connivencia.”

En esta opinión aparece también la relación entre actuación discrecional y conflicto. La idea de fiscalismo se vincula con la preeminencia de la función recaudadora. Para este informante en la Administración prevalece la postura que genera mayor recaudación, en tanto que, la opinión que minora la obligación fiscal encuentra resistencia, pudiendo incluso ser sospechada de connivencia o corrupción. De ahí que es posible prever que, en situaciones en el margen, el cuadro señalado condicionará fuertemente el criterio de la Administración y es allí dónde la decisión discrecional puede sobrepasar el límite de lo arbitrario.

El informante 8 opinó:

“En el terreno de la determinación de oficio, la interpretación interesada de los hechos y de las normas, signadas por el afán recaudatorio. Una Administración más interesada en la recaudación que en el respeto y vigencia de los derechos y garantías del ciudadano. Excesiva delegación y discrecionalidad en el campo de las funciones de interpretación y reglamentación. En el terreno de las funciones de fiscalización los procedimientos de inspección tributaria que desbordan el cause legal y operan en manifiesta discrecionalidad teñida de objetiva arbitrariedad. En tales supuestos el cuadro constitucional de garantías a favor del contribuyente es objetivamente vulnerado.”

En esta opinión el sustrato de la conflictividad tributaria se relaciona también con las ideas de discrecionalidad, arbitrariedad y fiscalismo.

Ahora opina nuestra informante 9:

“La AFIP crea normas constantemente y las cambia constantemente. Nosotros [los escribanos] tenemos una relación muy particular con la AFIP porque como somos agentes de recaudación nos apabullan con obligaciones formales y de información, entonces, a mí me comprenden las generales de la ley. Le diría que yo como escribana estoy como agobiada, no como contribuyente porque como contribuyente soy contribuyente más, pero como escribana tengo cada vez más obligaciones fiscales.”

Para esta opinión el principal factor de conflictividad es proliferación normativa, lo que apunta a la complejidad del sistema.

El informante 10 opinó:

“Entiendo por seguridad jurídica el principio constitucional que se define por tal, ausencia de arbitrariedad; estar a lo decidido en casos similares; no ir contra los actos propios, protección de la confianza legítima [...] Mi percepción es que la Administración Tributaria -federal y local- de Argentina no tiene demasiado apego a tal principio.”

Este informante indica como factor de conflictividad la arbitrariedad, que es la contra cara de la seguridad jurídica.

Nuestro informante 11 opinó:

“Yendo concretamente a la pregunta, creo que es creciente la dificultad de un contribuyente promedio para saber cuál es su obligación tributaria. Esto obliga a contratar especialistas, contadores y abogados, lo que aumenta el costo neto de cumplir.”

Este informante menciona la complejidad del sistema y los altos costos de cumplimiento como factores que debilitan la percepción de seguridad jurídica.

Conclusiones parciales de este punto

La mayoría de los entrevistados considera bajos los estándares de seguridad jurídica que se derivan de la actuación de la Administración Tributaria. En una escala de uno a diez, la mejor calificación fue de seis (informante N° 1), y la menor la ubica por debajo de 4 (informante 10).

En cuanto a los factores que debilitan la percepción de seguridad jurídica, las ideas comunes que se identificaron con más fuerza son:

- Discrecionalidad/Arbitrariedad
- Fiscalismo o “afán recaudatorio”.
- Exceso de reglamentario y/o complejidad del sistema.

Mecanismos alternativos y conflictos tributarios

Continuando con el esquema trazado preguntamos a nuestros entrevistados ¿qué efectos tendría sobre la relación fisco-contribuyente la eventual introducción de mecanismos alternativos para la solución de controversias? En tal sentido:

Nuestro informante 1 opinó:

“La transacción en juicio ya existe en el Código Aduanero, creo que en materia tributaria se podría avanzar un poco más. Deben arbitrase límites claros pero que no imposibiliten los acuerdos.”

Informante 2:

“Pienso que los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal fortalecerían el principio de seguridad jurídica mejorando la relación entre la Administración Tributaria y el contribuyente. La seguridad jurídica no debe entenderse como un dogma abstracto, sino como el ordenamiento jurídico tendiendo a lo justo y no al cumplimiento meramente ritual de la norma. La mediación fortalece la seguridad jurídica porque permite corregir errores mutuos de apreciación y son las partes las que logran el acuerdo. [...]En tal sentido acá tenemos el Defensor del Contribuyente, desde que se crea la Subdirección General de Servicios al Contribuyente, se crea la defensoría del contribuyente que está en cada Agencia, en cada lugar de atención y funciona muy bien. Esto lo veo como una forma embrionaria de mediación. Es decir, estamos lejos pero no tanto como puede pensarse, de la implementación de estos mecanismos.”

Para este informante la transacción fiscal mejoraría la relación fisco-contribuyente y fortalecería la percepción de seguridad jurídica. Considera a la Defensoría del Contribuyente como una forma embrionaria de mediación.

Informante 3:

“[los métodos alternativos] Armonizan en el plano normativo con el Preámbulo de nuestra C.N. en la realización del bien común. La letra escrita de la C.N. responde a una expectativa social de que la vigencia y aplicación de las leyes sea justa y equitativa.”

La transacción fiscal permitiría mayor justicia y equidad en la aplicación de la ley.

Informante 4.

“Lo primero que me planteo ante la posibilidad de implementar mecanismos alternativos de solución de controversias en nuestro sistema es qué es lo que se quiere lograr, es decir cuál es el problema que se quiere afrontar. Podría entenderse que el problema que se enfrenta son las demoras en la tramitación de las causas en los Tribunales de justicia ordinarios. La pregunta entonces es, ¿Esa demora, la única posibilidad de solucionarla es a través de estos mecanismos, o se puede encarar a través de mejoras institucionales, como pueden ser la modificación de los procedimientos, el aumento de personal, etc.? ¿Por qué se desestima esa alternativa? [...] Otro efecto que parece buscarse a través de estos mecanismos, sería el que la controversia no sea decidida a través de un órgano del Estado. Ahora bien, por qué se quiere que no sea un órgano del Estado el que decida la controversia. Porque se especula, tal vez, con la perspectiva de conseguir un mejor resultado o una mejor manera de influir sobre ese otro que no es el estado. [...] No veo que haya una ventaja para el Estado ni una mejora de la seguridad jurídica en estas alternativas, sino que la solución debería buscarse mejorando los planteles de la Justicia. Por eso, no estoy de acuerdo con la introducción de estos mecanismos. Además, los peligros son gigantescos. [...] No veo tampoco que haya utilidad en la transacción. Por un lado, el interpretar en última instancia las normas es competencia del Poder Judicial. Antes de ello, según la Constitución, la atribución de recaudar es del Poder Ejecutivo. Esa atribución de recaudar también conlleva la de interpretar las normas. Respecto de la interpretación de las normas no hay transacción posible. Los autores en general dicen que es admisible cuando se trata de una cuestión dificultosa en la determinación por el lado de problemas probatorios. Ahora bien, me pregunto: ¿Por qué transar? El administrado tiene el deber de declarar la verdad y de proporcionar todos los elementos que él tenga. Y, la Administración debe juzgar a partir de esos elementos, o sea, no veo que haya margen para transar en el sentido de decidir si un hecho existe o no existe. Reitero, el particular esta obligado a proporcionar los elementos de prueba. Cuando se trata de determinación sobre vía presunta, que es otro caso en el cual Casás dice que sería admisible la transacción, entiendo que se incurre en una confusión de dos planos. Por un lado, existen presunciones legales, entonces, lo que hay que hacer es probar los presupuestos de la presunción legal. Después, si el problema es elegir cuál es la mejor presunción *hominis* aplicable, me pregunto, ¿cuál sería la intervención del particular en este caso? ¿Decir no, tal presunción no corresponde, corresponde tal otra? No le veo la utilidad. Lo que tiene que pagar el contribuyente es lo que dice la ley. El problema está en verificar cómo se aplica la ley. El decidir qué es lo que dice la ley, es una facultad del Estado. Hay que comprobar si están dados los hechos que tornan aplicable la norma. Aquí es donde se dice que puede haber transacción, pero yo no veo el objeto de la transacción, es decir, ¿transacción acerca del juicio sobre si un

hecho existe en la realidad o no? ¿sobre si vendí o no?, ¿o cuánto vendí?. Creo que en estos casos no hay qué transar. El contribuyente tiene que brindar la información y si ello está probado hay que dictar un acto de determinación que diga que eso es así, y si no está en la prueba hay que decir que no, la obligación tributaria es tal. Por lo tanto reitero, no veo qué es lo que se transa, qué es lo que está en duda susceptible de ser transado.”

Este informante se manifiesta contrario a la introducción de mecanismos transaccionales en materia tributaria. Considera que los problemas que plantea la proliferación de litigios y las demoras en la tramitación de las causas, deben solucionarse por medio de mejoras institucionales tales como la creación de nuevos juzgados, la reforma de los procedimientos, el aumento de personal, etc. Los métodos alternativos debilitan la posición del Estado, lo que conlleva graves peligros. No encuentra ventaja o utilidad apreciable en la transacción. En cuestiones de derecho, la interpretación de la norma no admite negociación o transacción alguna y, en cuestiones de hecho, la ley pone a cargo del administrado el deber de declarar la verdad y de aportar los elementos que él tenga. La función de la Administración es evaluar tales elementos y decidir en base a ellos. Desde esta perspectiva el sistema no ofrece margen para la transacción.

Informante 5:

“En la gestión judicial de la AFIP está claro que desde el año 2002 hasta el año 2007 se ha duplicado la cantidad de causas, es decir el índice que mide la apelación que hace el contribuyente de las determinaciones de oficio ha aumentado considerablemente, más de diez puntos porcentuales desde el 2002 hasta el 2006. Al no variar la cantidad de tribunales se genera un cuello de botella que hace incrementar la duración de las causas y perjudica la calidad de las decisiones. En el año 2002 teníamos casi cuatro años de promedio de duración por litigio y ahora estamos en seis años y meses. Es decir hoy se verifica un incremento en la cantidad de controversias en trámite y en el tiempo de duración. La mecánica de resolución de conflictos sigue siendo la misma. En el ámbito de la administración tributaria también se verifica un incremento de conflictividad pues las apelaciones generalmente surgen de las determinaciones de oficio no conformadas. Por lo tanto, estoy de acuerdo con la búsqueda de mecanismos alternativos de solución de controversias con miras a disminuir el costo que significa toda controversia y descomprimir al mismo tiempo el sistema judicial que está colapsado. [...] si vemos lo que ocurre con la CSJN se completa el panorama, pues recién ahora se están resolviendo

causas que ingresaron en el año 2002. Lo que implica una dilación en la fijación de certeza que requieren las normas tributarias”.

La cantidad de litigios aumenta y los mecanismos de resolución siguen siendo los mismos. Este entrevistado está de acuerdo decididamente con la búsqueda de alternativas que posibiliten disminuir la cantidad de litigios.

Informante 6:

“Bien implementados estos mecanismos mejoran la relación Fisco – contribuyente. Habría que ser extremadamente prudentes y cuidadosos dada la materia. Es posible que la primera reacción del ciudadano ante estos mecanismos sea temor y desconfianza, sin embargo, con el tiempo generan una nueva forma de relacionarse y un trato más equitativo entre la Administración Tributaria y contribuyente. En el aspecto técnico, es imprescindible para su implementación contar con personas altamente capacitadas en resolución de conflictos. En lo cultural el problema que se plantea es mucho mayor, pues se trata de un cambio de paradigma, entendido como una constelación de pensamiento, en palabras de Thomas Kuhn. Este cambio de paradigma es medular para el funcionamiento de estas técnicas. No se trata sólo de instrumentar un determinado procedimiento sino de llevarlo a la práctica. Ahora bien, los mediadores, negociadores, facilitadores, etc., que creen en estas técnicas, que trabajan y se capacitan, generalmente generan un efecto contagio dentro de la institución, lo que es altamente positivo. [...] Estos mecanismos disminuyen la litigiosidad, porque el facilitador funciona como agente de la realidad con un importante efecto persuasivo. Además, contribuyen a eliminar malas praxis de los asesores, pues permiten al contribuyente tomar contacto directo con el conflicto tomar una decisión con la información brindada por el propio Organismo fiscal.”

En esta opinión se destaca el efecto sobre la relación, “*con el tiempo estos métodos generan una nueva forma de relacionarse y un trato más equitativo*”. Considera que las principales dificultades para su implementación se dan en el plano cultural pues implican un cambio de paradigma en cuanto a la forma de posicionarse frente al conflicto. Los profesionales capacitados en estas técnicas generan un efecto contagio hacia dentro en las Instituciones.

Informante 7:

“Yo podría admitir el tema de la transacción tributaria, eventualmente y haciendo una concesión, en los términos en que está concebido en el Modelo de Código Tributario para América

Latina, en el cual además de estar contemplado entre los medios de extinción de la obligación tributaria se encuentra desarrollado en la Determinación Tributaria, en donde se puede consensuar en materia de hechos pero no es negociable ni disponible el derecho. Es decir, en función de hechos desconocidos, es tan arbitraria o caprichosa la estimación del deudor como la estimación del acreedor [...] Con excepción de los supuestos señalados - cuestiones de hecho en la determinación tributaria, procesos concursales, acuerdos previos sobre precios de transferencia- sigo pensando que el consenso tributario va a ser el consenso querido por los grandes contribuyentes y las grandes corporaciones [...] La introducción de estos mecanismos, en definitiva favorecedores de algunos contribuyentes, conduce desde el punto de vista de la faz aplicativa a una fuerte distorsión del sistema y a mayores inequidades tributarias [...] Por eso creo que el relativismo moral de decir que, bueno, es un instrumento para recaudar independientemente de la justicia y la equidad, en la faz del diseño y en la faz aplicativa, me parece que es resignar los valores. [...] Después de haber trabajado durante muchos años defendiendo contribuyentes y ahora desde la justicia, me doy cuenta que hay que mejorar la relación Fisco-contribuyente evitando la litigiosidad, pero teniendo mucho cuidado con los mecanismos que se adopten. Mucho cuidado. Sin renunciar a algunos principios básicos.”

Este informante admite la transacción tributaria para situaciones acotadas y con grandes reservas. Más allá de esos límites advierte el peligro de la introducción de una fuerte distorsión en el sistema tributario perjudicando los criterios de equidad y justicia sobre todo si se utilizan como un instrumento meramente recaudatorio-. La idea aquí es que hay que mejorar la relación fisco-contribuyente evitando la litigiosidad, pero sin renunciar a principios básicos.

Informante 8:

“El principio es que la administración tributaria no puede disponer ni transar con la obligación tributaria. Si la negociación, la búsqueda de consenso, no compromete el crédito público no veo objeciones, porque en definitiva lo que se perseguiría es mejorar la calidad de servicio de la administración...”

En esta opinión, el límite concreto está dado por la indisponibilidad del crédito público, fuera de ello los métodos alternativos permitirían mejorar la calidad de servicio de la Administración.

Informante 9:

“Se trabaja sobre la base de que las partes juntas frente al conflicto, en una actitud de cooperación, pueden alcanzar mejores resultados en cuanto a la determinación de los hechos que en un escenario de confrontación. Hay que tener en cuenta también que, aún cuando el acuerdo no sea posible, la relación se ve modificada o, mejor dicho, enriquecida. Cambia la forma de posicionarse de las partes al conflicto y de entender la posición del otro [...] En la mayoría de los casos hay entre las partes en conflicto un vínculo que existió o que va a seguir existiendo, creo que eso se ve muy claro en la relación tributaria que está llamada a perdurar más allá del conflicto. En mediación se presta especial atención a la preservación del vínculo porque es un elemento que las partes tienen en cuenta a la hora de evaluar sus intereses. Esto se ve claro en el caso fiscal, donde la relación está llamada a perdurar más allá del conflicto. La búsqueda de intereses comunes y de consensos como forma de superar controversias ayuda a mejorar la relación entre las partes.”

A la pregunta referida a si los mecanismos alternativos de solución de controversias podrían fortalecer el principio de seguridad jurídica en la relación ciudadano administración tributaria, el Informante 10 nos respondió:

“Depende. Hay mecanismos que, controladamente, pueden facilitar esta percepción. Me estoy refiriendo concretamente, en primer lugar, a la posibilidad de negociar en la denominada ‘revista’ cuando lo que se discuta sean aspectos de difícil prueba, o donde no merezca la pena, ni para uno ni para el otro, seguir adelante con una discusión estéril, y pueda buscarse un punto medio. Aclaro que la ‘negociación’ no involucra aspectos de corrupción, de los llamados ‘negociados’, sino la posibilidad tasada de hacer acuerdos que, en la práctica, se hacen pero que necesitarían de un buen marco legal; en segundo lugar al caso de las consultas vinculantes, sobre todo en materia de precios de transferencia, donde la transparencia, seriedad y previsibilidad de las conductas del Fisco son esenciales.”

La negociación proporcionaría la posibilidad tasada de hacer acuerdos que en la práctica se hacen pero que necesitarían de un buen marco legal, con controles y sólo para determinadas cuestiones. Se muestra partidario de su aplicación en materia de precios de transferencia.

Informante 11:

“[En relación a los acuerdos previos sobre precios de transferencia] Creo que en el área de APAs básicamente estamos en el sector de transacciones vinculadas a inversiones directas extranjeras. Esto es, la posibilidad de que una empresa X, digamos

de la industria automotriz, invierta un cierto monto para construir una planta de autos, en Argentina o en Chile o en México. Lo que está en cuestión aquí, por parte del contribuyente, es dónde invertir y cuánto de impuesto tiene que pagar, y por parte del Estado, cuantos puestos de trabajo esa inversión va a generar. Entonces la negociación puede estar, por ejemplo, en ceder obligación tributaria a cambio de puestos de trabajo. En consecuencia, el Fisco local ganaría menos impuesto en el corto plazo a cambio de mayor actividad comercial derivada del aumento de puestos de trabajo generando una mayor recaudación tributaria en el mediano plazo. En síntesis, lo que podría negociarse es recaudación fiscal en el corto plazo a cambio de creación de puestos de trabajo en el corto plazo, con la expectativa de que esto genere un círculo virtuoso de nuevas inversiones de la misma compañía o de otras. Ahora bien, creo que no existe hasta ahora evidencia empírica de si esto ocurre en el mundo real. Ello explicaría por qué Chile recientemente decidió no negociar nuevos convenios para evitar la doble imposición internacional hasta tanto pueda probarse si estos elementos se dan o no en la práctica. Creo que la experiencia chilena se puede aprovechar.”

La aceptación de mecanismos transaccionales para la fijación anticipada en materia de precios de transferencia es, hasta aquí, unánime.

Conclusiones parciales

- Seis de los encuestados consideran que los mecanismos alternativos fortalecerían el principio de seguridad jurídica.
- Otro grupo, conformado por cuatro informantes, admite la posibilidad de la implementación de estos métodos con relación a aspectos específicos de la conflictividad tributaria, con ciertos reparos y límites.
- Sólo uno de nuestros entrevistados se mostró contrario a su implementación por considerar que carecen de utilidad y generan riesgo de corrupción.

La cuestión de la indisponibilidad del crédito fiscal

En este eje se busca analizar cómo se relacionaría la implementación de mecanismos alternativos de resolución

de controversias con los principios de legalidad, indisponibilidad del crédito fiscal e igualdad de las cargas públicas.

De acuerdo al Informante 1: “La transacción en materia fiscal podría colisionar con los principios de legalidad e igualdad. Deben arbitrarse límites claros pero que no imposibiliten los acuerdos.”

El Informante 2 nos respondió:

“Pienso que los principios de nuestro ordenamiento van a tomar plena vigencia dentro del ámbito republicano con estas formas alternativas de resolución de conflictos. [...] Lejos de colisionar, los principios del Derecho Tributario vigentes en nuestro ordenamiento se verían fortalecidos porque existiría la posibilidad de concreción de algunos de ellos en los casos en que, ante la imposibilidad de determinar con certeza la existencia o magnitud de la obligación tributaria, funcionan como elementos meramente teóricos. Por ejemplo, uno puede exhibir aparentemente una capacidad contributiva muy grande y sin embargo la capacidad real no aparece tan clara en los hechos. Y es ahí donde va a aparecer un tercero mediador, aún cuando sea el mismo Fisco pero con otra función, que podría ser útil como facilitador de la búsqueda por las partes de una solución que sea más justa y que por ende se acerque más a la plena vigencia de los principios jurídicos en juego. Así, en el caso concreto podría llegarse más a fondo en la aplicación de estos principios, superando una interpretación meramente formal o ritual de la ley. Lejos de colisionar, vuelvo a reiterar, yo creo que se abriría la posibilidad de fortalecer los principios del ordenamiento jurídico y de ver la realidad y la plena vigencia de estos principios [...] Yo creo que el verdadero crédito tributario, es decir por donde pasa el fiel de la medida, no se negocia. El tema es encontrar en dónde está ese punto justo. Es como Miguel Ángel con la pieza de mármol. La pieza de mármol es informe, pero el Moisés está adentro, la cuestión es buscar la perfección, la forma, la armonía, para llegar a él. Entonces yo digo, no es que con la mediación o con los métodos alternativos de resolución de controversias, que muchos rechazan por el dogma de la indisponibilidad del crédito fiscal, se puede perjudicar dicho crédito. Al contrario con la mediación podemos llegar a la plenitud del crédito fiscal. [...] Porque no podemos suponer que el Estado, que tiene que ser gerente del bien común, pueda pretender más de lo que es justo. Y la idea de lo que es justo se da entre esta tensión, desde este Fisco que es voraz y que quiere cobrar lo más posible y este contribuyente que quiere escapar, que quiere eludir. En el medio está el crédito fiscal. Ahí está lo difícil, buscar la obra de arte que está dentro del mármol. Dentro de la pretensión hay una que expresa lo que es correcto, lo que es justo. Y yo digo que estos métodos ayudarían a buscarlo.”

Para el entrevistado la mediación en materia fiscal no es incompatible con los principios de legalidad e igualdad de las cargas públicas. Por el contrario, afirma que los métodos alternativos ayudarían a profundizar la vigencia efectiva de tales principios. El verdadero crédito fiscal no se negocia, la cuestión es cómo determinarlo. La transacción no afecta el principio de indisponibilidad. Los mecanismos alternativos ayudan a encontrar el verdadero crédito fiscal.

Informante 3:

“En el estado cultural de la Argentina de hoy, donde la potestad de mandar se confunde con el derecho a tener razón, me parece extremadamente peligroso la introducción de tales facultades en sede administrativa. Si algún día se atribuyese al Fisco la posibilidad de renunciar discrecionalmente al crédito fiscal por razones de interés general –por ejemplo por resultar mayor el costo del reclamo que el crédito pretendido-, las pautas de los criterios que fundarían la renuncia deberían establecer criterios generales, siempre aplicables a casos análogos, suficientemente difundidos, para evitar la confección de *trajes a medida*. Por otra parte hay casos en que interpretar literalmente la prohibición de renunciar al crédito fiscal atenta contra la recaudación misma y el bien común. Por caso, no hay duda alguna en que perseguir un cuantioso crédito fiscal en una quiebra en la que no hay bienes lo único que traería aparejado serían perjuicios en las cuentas recaudadoras, en razón de las costas.”

Este informante ve obstáculos en la faz aplicativa. El peligro mayor es la corrupción (la “*confección de trajes a medida*”). Como recaudos propone, acuerdos basados en criterios generales, de aplicación obligatoria en casos análogos y suficientemente difundidos.

Informante 4:

“La indisponibilidad del crédito tributario no existe en la Constitución. Lo que existe es el principio de legalidad y los otros límites que rigen al poder tributario. Fundamentalmente la indisponibilidad del crédito tributario es un precipitado del principio de legalidad. Ahora bien, si la ley también prevé un sistema de transacción no habría una afectación del principio de legalidad precisamente por estar previsto en la ley. La afectación sería en tal caso al principio de igualdad que impone la Constitución.”

Para este entrevistado los métodos alternativos podrían afectar el principio de igualdad.

De acuerdo al Informante 5:

“Si se establece un mecanismo alternativo, las cuestiones que se resuelvan deberían actuar como *leading case* y generalizarse al resto de los contribuyentes a través de una Resolución General interpretativa [...] El crédito fiscal, cuando no es cierto, o cuando hay incertidumbre, o respecto del cual hay un conflicto o litigio, todavía no existe como tal porque aún no ha sido reconocido judicialmente. Por lo tanto no hay disposición del crédito fiscal porque yo no puedo disponer de algo que no tengo. Lo que yo estaría acá determinando -a través de un método alternativo- es cuál es mi crédito, no sancionándolo, porque capaz que no lo tengo y, más aún, hasta es posible que el contribuyente vía transacción me reconozca un porcentaje que no obtendría por vía judicial. Por lo tanto hay acá un estado de incertidumbre en el cual yo todavía no tengo ningún crédito y por lo tanto no puedo ceder algo que nunca tuve, lo que sí podría tener es una vocación a un crédito fiscal, pero incierta y que podría perderla. Entonces, yo pienso que el interés del fisco sería asegurar el cobro de un crédito del que no tenía certeza. Distinto sería el caso de una deuda líquida y exigible en dónde no hay transacción posible. Están prohibidas en el Derecho argentino las condonaciones de deuda.”

Acá aparece nuevamente la necesidad de generalidad y publicidad de los acuerdos como forma de preservar el principio de igualdad. No existiría afectación al principio de indisponibilidad del crédito fiscal, por cuanto, en los casos inciertos no existe un crédito fiscal propiamente dicho sino un derecho en expectativa cuyo cobro el fisco podría asegurarse por medio del acuerdo. Por el contrario, frente a una deuda tributaria determinada, líquida y exigible, no hay transacción posible.

Informante 6:

“La colisión más importante puede darse en el plano cultural en donde es posible prever una fuerte resistencia dentro de la Administración Tributaria como así también de parte de los asesores privados que están más acostumbrados a desenvolverse dentro de la lógica de la confrontación. Por eso yo prefiero hablar de *facilitación* antes que de mediación o transacción. La *facilitación* consiste en acercar a las partes en lo comunicacional. Se busca cambiar el eje de la comunicación, mejorar la relación. En este punto no habría colisión con ningún principio de nuestro ordenamiento, pues no habría transacción sobre el impuesto [...] Esto está emparentado con las ideas de educación tributaria que se

trabaja en las escuelas desde temprana edad. Sería como reeducar al ciudadano, lo que involucra necesariamente una cuestión de valores [...] estos mecanismos no alteran la materia tributaria, ni por ende las facultades de la administración para determinar el tributo, esto es en definitiva lo que preserva el crédito fiscal. La materia tributaria es como es y no va a cambiar porque lo diga un negociador, ni por acuerdo de partes. Lo que va a cambiar es la relación Fisco-contribuyente. Si se modificara algo de la liquidación del tributo es porque, gracias a estos mecanismos se abrió la posibilidad de detectar un error o algo que no había sido advertido en el procedimiento ordinario”

Desde el punto de vista formal no habría colisión con los principios del ordenamiento tributario, “los métodos alternativos de solución de controversias no alteran la materia tributaria” La administración conserva intactas sus facultades, lo cual, en definitiva preserva el crédito fiscal. Las dificultades, para este informante, se darían principalmente en el plano cultural en donde es posible prever una fuerte resistencia dentro de la Administración, como así también por parte de los asesores u operadores privados más acostumbrados a desenvolverse dentro de la lógica del litigio. El mecanismo que mejor se adaptaría a las cuestiones fiscales es la facilitación por cuanto preserva el principio de indisponibilidad y legalidad.

Informante 7:

“Fuera de las situaciones particulares y singulares que ya mencioné, yo veo que el principio de reserva de ley, el de indisponibilidad del crédito fiscal, el de igualdad –en términos de igualdad en iguales circunstancias de capacidad contributiva-, obstan a la transacción tributaria, porque además advierto que la transacción se va a utilizar en definitiva sólo en beneficio de determinados contribuyentes.”

La transacción no podría extenderse más allá de casos concretos y determinados (cuestiones inciertas, acuerdos concursales y acuerdos previos sobre precios de transferencia). Fuera de estas situaciones se verían afectados los principios de legalidad e igualdad.

Informante 8:

“Si la negociación implicara alterar los presupuestos de derecho de la obligación tributaria ciertamente se produciría esa colisión. Con el principio de legalidad porque el impuesto debido

es el que establece la ley, y no otro, ni uno parecido. Con el principio de igualdad por cuanto la ley debe ser pareja para todos en igualdad de circunstancias. La seguridad jurídica no se concibe sin la vigencia plena del principio de legalidad de manera que si éste se viese afectado el valor seguridad se vería perjudicado evidentemente”.

La transacción no debe modificar los presupuestos de derecho de la obligación tributaria, caso contrario se afectarían los principios de legalidad e igualdad de las cargas públicas.

Informante 9:

“La negociación no implica disponer del crédito fiscal porque aún no está determinado. Se negocia sobre expectativas, presunciones o posiciones de las partes, debajo de las cuales es posible detectar el verdadero interés. A la negociación no se puede ir a regatear la deuda, -debo diez pero quiero pagar ocho-. [...] Las objeciones que aparentemente se presentan derivan del orden público que impera en la materia tributaria. El orden público hace que la Administración tenga poco o ningún margen para moverse en una hipótesis de mediación, debido a que no puede disponer libremente de los bienes públicos cuya gestión le confiere la ley. Sin embargo esto no es un obstáculo en términos absolutos porque creo que hay muchas cuestiones que pueden resolverse en forma consensuada y que no implican disponer del orden público. Esto se da principalmente en cuestiones de hecho. Ahora se está trabajando mucho en mediación penal y está dando resultados en casos de delitos de menor cuantía”

Se negocia sobre expectativas, presunciones o posiciones de las partes, debajo de las cuales es posible a través de estos mecanismos detectar el verdadero interés. El orden público determina límites pero no es un obstáculo absoluto pues existen cuestiones que pueden resolverse en forma consensuada sin afectar el interés fiscal.

Informante 10:

“Salvo lo dicho en el párrafo anterior creo que colisionaría con la indisponibilidad del crédito fiscal que deviene del principio de reserva de ley, del principio de legalidad -que obliga a la Administración a actuar conforme a la ley- y del principio de igualdad. Por lo dicho difícilmente le veo relación.”

Acá se reitera la idea que los límites en cuanto al alcance de la posibilidad de transacción están dados por los

principios constitucionales del sistema tributario –legalidad, indisponibilidad, reserva de ley, igualdad de las cargas públicas-.

En las opiniones del informante 11 encontramos la siguiente evaluación, referidas específicamente a los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAs):

“Hay muchas preguntas importantes dentro de esta pregunta. Un argumento de autoridad *ad hominem* que podría usar es que aquellos países que tienen un modelo constitucional como el nuestro, los Estados Unidos y Japón, por ejemplo, implementan APAs no obstante la existencia de eventuales problemas constitucionales. Estos países evidentemente han encontrado una válvula de escape para hacer consistentes sus regímenes de APAs con sus modelos constitucionales [...] Respecto del principio de legalidad, acá hay otro problema puesto que funcionarios públicos del Poder Ejecutivo estarían determinado la magnitud de la carga tributaria de cierto contribuyente. Aquí creo que la válvula de escape posible está fundada por el art. 76 de nuestra Constitución Nacional, a la luz de lo que dijo el miembro informante de la convención Constituyente de 1994, García Lema, en donde remite expresamente a la jurisprudencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos en materia de la “*no delegation doctrine*”, doctrina de la no delegación, y aquí creo que nuestro Congreso podría, cumpliendo los requisitos de tal doctrina, minimizar problemas de violación al principio de legalidad en materia tributaria en su aplicación a los APAs”

El entrevistado es firme partidario de la introducción de mecanismos transaccionales para la fijación anticipada de precios de transferencia. Las cuestiones constitucionales no son obstáculo absoluto teniendo en cuenta que países con similar modelo constitucional al nuestro implementan este tipo de acuerdos. La experiencia internacional provee soluciones para los casos de colisión con los principios de legalidad e igualdad. El artículo 76 de la C.N. provee una herramienta para facultar a través del Congreso a la Administración para la celebración de este tipo de acuerdos, minimizando así las cuestiones de violación al principio de legalidad.

Conclusiones parciales sobre este punto

En general nuestros entrevistados concuerdan en que los mecanismos alternativos resultan compatibles con los principios constitucionales que ordenan nuestro sistema

tributario. No obstante, la mayoría advierte que de no respetarse ciertos límites, colisionarían con los principios de legalidad e igualdad. Estas opiniones ponen de manifiesto, desde diversas posturas, la existencia de límites insoslayables en cuanto a los mecanismos que se adopten, principalmente respecto de su alcance y ámbito de aplicación, como así también, la necesidad de establecer recaudos y controles apropiados para evitar resultados que perjudiquen el crédito fiscal, conductas oportunistas o prácticas de corrupción.

Transacción, Discrecionalidad y Percepción de Corrupción

Desde la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente, se afirma que las facultades discrecionales en cabeza de la Administración Tributaria debilitan el principio de seguridad jurídica y favorecen la posibilidad de comisión de prácticas corruptas. En tal sentido, analizando la relación de estas cuestiones con la introducción de mecanismos transaccionales, formulamos a nuestros entrevistados las siguientes preguntas:

¿Los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia fiscal, requerirían para su implementación dotar a la Administración de mayores facultades discrecionales? ¿Qué relación existiría entre seguridad jurídica, transacción y percepción de corrupción?

En la percepción del informante 1:

“Creo que deben darse mayores facultades a la Administración, aunque seguramente para el común de los argentinos se pensaría que la transacción fiscal se presta al *arreglo*”

El informante 2 nos dijo:

“Acá está, tal vez una de las objeciones que más se plantean, pero yo digo, cuando de pronto una norma tributaria autoriza a no verificar en las quiebras más de cierta suma también allí se está facultando a determinado funcionario a disponer del crédito fiscal con un cierto margen de discrecionalidad. Entonces yo pienso que en un acuerdo habrá instancias dentro del fisco, así como hay instancias también en las empresas, de manera que si el conflicto supera ese nivel es preciso que intervenga un negociador con

mayor capacidad de decisión. Creo que por el número no hay que amedrentarse, porque vuelvo a lo que dije al principio, el crédito tributario es uno y nada más que uno y la cuestión en estos casos es que hay que encontrarlo. Esto está en relación con la capacidad contributiva. Creo que en el tema de la capacidad contributiva es dónde más la mediación tiene que indagar. Ver si realmente estamos posibilitando el desarrollo del contribuyente o si, por el contrario, estamos matando a la gallina de los huevos de oro [...] La publicidad de los actos evita la corrupción. En los Estados Unidos los fiscales negocian los cargos, y, no solamente los cargos fiscales sino también cuestiones penales de suma gravedad, y con eso van logrando llegar al centro de la cosa, lo que aquí sería impensable sobre todo porque nos movemos en base a prejuicios. Creo también que acá tenemos una alta percepción de corrupción porque somos tal vez demasiado permisivos. Demasiado prejuiciosos por un lado pero demasiado permisivos por otro lado. Prejuiciosos frente al escenario y permisivos tras bambalinas. Yo creo que precisamente, la negociación pública va a evitar la corrupción y va a bajar la percepción de corrupción, más allá que la perfección es algo imposible y que siempre va a haber algo que se pueda mejorar”

Para esta opinión los márgenes de actuación discrecional existen y para el caso de la transacción deben definirse con claridad niveles de discrecionalidad y de decisión acordes con la importancia de las cuestiones que se traten. En cuanto a la relación que existiría entre negociación fiscal y percepción de corrupción menciona la cuestión cultural “*tenemos una alta percepción de corrupción porque somos demasiado permisivos*”. La publicidad de los procedimientos es fundamental para contrarrestar prácticas corruptas.

Respecto de estas cuestiones el informante 3 manifestó:

“Por ahora el único criterio que podría servir como parámetro para el reconocimiento de mayores facultades discrecionales es el de la relación costo beneficio, objetivamente comprobable y la del riesgo asumido de la imposición de costas. Estos extremos deberían ser objeto de control por parte de una unidad funcional perfectamente identificada. El análisis debe ser efectuado *ex ante* y *ex post*. Hoy, por ejemplo un juez administrativo que realiza una Determinación de Oficio no tiene, en la práctica, ninguna responsabilidad institucional por la evaluación costo-beneficio del criterio que afirma en su resolución”.

Son necesarios controles de acuerdo con parámetros objetivos (relación costo beneficio, peligro de imposición de costas) ejercidos antes y después del acuerdo. Actualmente

existe un gran margen de discrecionalidad en la actuación del juez administrativo.

Informante 4:

“[...] la necesidad de legitimar que haya un acuerdo con algún particular abre la vía a la corrupción porque es una manera de legitimar la posibilidad de disfrazar lo incorrecto bajo una apariencia de legalidad. Son situaciones que hoy en día pueden hacerse igual, pero los que intervienen tienen que tratar de acomodar las cosas mejor [...] Otro tema es, si se admitiera la transacción debería instrumentarse un mecanismo de tal manera que tengan que participar demasiadas personas como para tratar de disminuir los riesgos de corrupción. Es decir, debería evitarse que un funcionario de menor jerarquía pueda disponer y darle estabilidad a un derecho del contribuyente adquirido vía transacción [...] Ahora bien, el establecimiento previo del régimen jurídico aplicable a la relación, con participación del contribuyente, como podría ser el establecimiento anticipado de precios de transferencia, sin duda puede brindar mayor seguridad jurídica a la relación. En cuanto a los modos de solución de controversias es decir modos de solucionar conflictos ya planteados, corresponde en última instancia al poder judicial. Lo que ocurre es que, en este caso, el elenco de solucionadores existentes es relativamente limitado, cuatro Salas del Tribunal Fiscal, cinco Salas de la Cámara y la Corte, y en menor medida los tribunales federales del interior del país. Estos solucionadores tienen criterios establecidos que uno puede conocer y seguir. Solucionaron una vez el tema y después puede preverse que van a seguir solucionándolo de la misma manera. Con los mecanismos alternativos, el margen de discrecionalidad para llegar a acuerdos particularizados puede llevar la dispersión de la cantidad de soluciones aplicables. Entonces se tienen menos criterios seguros para seguir, o, lo que va a ser más frecuente, soluciones oscuras es decir a las cuales no se pueda acceder a conocer cómo se resolvió con relación a los demás casos similares que se plantean, con lo cual se perjudicarían los estándares de seguridad jurídica. Un caso que se dio cuando se modificó el régimen de solución de controversias en el MERCOSUR. En el protocolo de Olivos se preveía que serían solucionados con tribunales *ad hoc*, es decir, se formaría un tribunal para cada controversia. Esta situación de que cada controversia fuera solucionada por un tribunal diferente condujo a que no se establecieran criterios estables. Además, esas personas que no tienen la presión de continuar solucionando otros casos y mantener un criterio uniforme, coherente, son más susceptibles de ser influenciados. Esta situación entró en vías de solución al establecerse el Tribunal Permanente del MERCOSUR. [...] Si las soluciones pudieran ser más dispersas y más oscuras habría mayor margen para que los que cuentan con mayor posibilidad de presión o de cooptación de funcionarios puedan conseguir ‘favores’. Margen que es menor si la misma solución que

se aplica para un caso, se tuviera que aplicar a los demás casos en un marco de publicidad [...] de lo que ocurre, por ejemplo, en un procedimiento de determinación de oficio no se entera el ciudadano común o los otros contribuyentes, ¿qué es lo que le terminaron ajustando, o qué no? o ¿cuáles fueron los criterios aplicados? Siempre existe un margen de discrecionalidad y al mismo tiempo un margen en dónde algunos contribuyentes pueden jugar su capacidad de presión. En la medida en que el procedimiento se pueda hacer público este poder se va acotando.”

Para este informante la transacción fiscal puede facilitar prácticas de corrupción porque brindaría la posibilidad de disfrazar “arreglos” ilegítimos bajo una apariencia de legalidad. El derecho del contribuyente que surge de un acuerdo adquiere estabilidad. Para evitar estos riesgos propone la participación de varias instancias en la aprobación de los eventuales acuerdos. El principal problema de la conflictividad tributaria está dado por las deficiencias del sistema jurisdiccional -pocos solucionadores en relación a la cantidad de conflictos-. Sin embargo los mecanismos alternativos acarrear efectos contraproducentes debido a la disparidad y atomización de soluciones posibles, la falta de publicidad de los acuerdos y la posibilidad de influir sobre los solucionadores. Aquí aparece también la idea de que siempre hay un margen de discrecionalidad en la actuación de la Administración, lo que plantea el problema de la posibilidad de presión por parte del contribuyente. Estos efectos pueden ser contrarrestados a través de la publicidad de los procedimientos.

Informante 5:

“No veo que haya colisión alguna si se instrumenta un procedimiento transparente, con un cuerpo que tome la decisión formado por varias instancias dentro de la Administración o externas como la Procuración del Tesoro o la Auditoría General de la Nación. Los acuerdos a los que se arribe deben ser públicos y aplicarse *erga omnes*, podría ser a través de una Resolución General [...] La cuestión de la discrecionalidad es un tema complejo que debe ser sopesado. El funcionario, el inspector y también los jefes de División Revisión y Recursos, tienen a su alcance dictámenes, Instrucciones Generales, es decir una serie de pautas que le van indicando su accionar. Además deben hacer consultas permanentes a sus jefes de regional quienes a su vez las elevan a la Subdirección General del área operativa pertinente. Hay dictámenes de las Direcciones de Asesoría Legal o Técnica

que definen determinados criterios. Con esto quiero decir que la discrecionalidad y la sana crítica en la práctica se ven muy limitadas porque el funcionario está constreñido a actuar de acuerdo con estos parámetros. [...] Los que pueden estar en contra de estos sistemas dirían que es mejor que los conflictos tributarios sean resueltos por los jueces, porque si los resuelven los funcionarios del poder ejecutivo esto podría dar cauce a actos de corrupción, lo que por otra parte es previsible en la opinión del ciudadano común. La Administración siempre tuvo el mismo conflicto. Por ejemplo con los jefes de Revisión y Recursos ocurre que si se los deja actuar con discrecionalidad se teme que ello pueda dar lugar a actos de corrupción. Si por el contrario se reglamenta todo su proceder se cometen injusticias porque se actúa en base a normas generales que no contemplan debidamente las situaciones particulares. Y muchas veces ocurre que se es muy fiscalista por el temor de ser sospechado de actos de corrupción, incluso a sabiendas de que el proceder puede no ser el más justo. Como resultado el Fisco termina enmarañado en procesos judiciales, a veces por montos muy elevados y con gastos de costas y honorarios. Estas situaciones lesionan la relación fisco-contribuyente y la imagen de la Administración. Hoy a mí me parece que es más grave el fiscalismo que la discrecionalidad. Además yo creo que hoy por hoy tenemos la discrecionalidad total que es la del fiscalizador. Hoy la mayor discrecionalidad, que a veces decide todo el proceso, la tiene el inspector, después está todo reglamentado, porque el jefe de Revisión y Recursos tiene que actuar en base a dictámenes y a lo que le presentó el fiscalizador. Quiere decir que hoy un funcionario de menor rango puede decidir la suerte que va a seguir el procedimiento, pues las instancias posteriores propenden a defender el criterio del inspector, hasta que en algunos casos es la Corte la que termina definiendo la cuestión. Existe de hecho una amplia discrecionalidad en un funcionario de menor rango, además con criterios que varían según el funcionario o el lugar. Si a esto le sumamos que en los casos en que la determinación supera el monto objetivo de punibilidad realizamos la denuncia penal la situación se agrava notablemente porque aparecen casos en que perdemos la determinación de oficio y encima denunciamos penalmente al contribuyente. Esto evidentemente va en contra de mejorar la relación fisco-contribuyente. Cualquiera sean los caminos que se adopten es necesario encontrar soluciones para limitar el incremento de la litigiosidad, los altos costos de honorarios y recursos humanos que acarrea. Creo que cuando un inspector hace un ajuste porque cree que determinado hecho está gravado, lo que está haciendo es una labor de subsunción de la norma al caso concreto, similar a la realiza un juez. Me parece que si esto es correcto o incorrecto se debería determinar a un nivel técnico superior”

Los mecanismos alternativos deberían contribuir a disminuir el índice de litigios. Deben instrumentarse mecanismos transparentes y controles, tanto internos como externos a la Administración Tributaria. El control

jerárquico, las consultas y los dictámenes de las asesorías técnica y legal constituyen parámetros objetivos que limitan la actuación discrecional. La ampliación de discrecionalidad podría llevar a mejores resultados en términos de equidad pero aumenta los riesgos de corrupción. Este informante considera que en la situación actual es *más grave el fiscalismo que la discrecionalidad*. La mayor discrecionalidad se encuentra a nivel de la inspección. Las instancias posteriores tienden a convalidar el criterio de la inspección. *Existe de hecho una amplia discrecionalidad en un funcionario de menor rango... y además con criterios que pueden variar según el funcionario o el lugar.*

Seguimos con las opiniones del informante 6:

“La decisión de acordar no debería estar en manos del negociador que actúe por el Fisco sino que debería depender de una instancia superior dentro de la AFIP de jerarquía acorde con la naturaleza e importancia de la cuestión que se trate. Reitero que los mecanismos alternativos no van a modificar la materia tributaria ni las competencias propias de cada área y de cada nivel de decisión. Por ejemplo, la negociación podría actuar como una instancia dentro del procedimiento de determinación de oficio en cuyo caso la decisión de acordar debería estar en cabeza del juez administrativo. [...] Si hablamos de negociación creo que traería dudas al ciudadano aumentando la percepción de corrupción. Si se habla de ‘facilitación’ al contrario pues no hay riesgos contingentes al no estar en juego el crédito fiscal.”

Este informante percibe riesgos en la negociación por los peligros de disposición del crédito fiscal. Propone la facilitación como herramienta que actúa exclusivamente sobre la comunicación, lo que evitaría riesgos contingentes de corrupción.

El informante 7 opinó:

“La seguridad jurídica requiere que las cargas sean previsibles. Que sean previsibles quiere decir que no resulten de la discrecionalidad determinativa. La Administración tiene en última instancia una serie de mecanismos alternativos para la determinación de oficio, pero no tiene que buscar el que genere el mayor rendimiento fiscal sino el que mejor se adecue a la entidad de la capacidad económica gravada. O sea tiene que aproximarse a la idea de capacidad contributiva [...] Creo que en la Administración está prohibido pensar en un sentido que minore la obligación fiscal [...] No se puede hacer una resolución de

controversias que sea a la medida para cada contribuyente. Si se hace una diferencia para tratar mejor a los de menor capacidad contributiva bien, pero el tema es que en definitiva quienes aspiran a estos mecanismos son los que saben que van a salir mejor parados porque tienen mayor poder”

Las cargas tributarias no pueden resultar de la discrecionalidad de la Administración. Para esta opinión, la discrecionalidad administrativa actúa solo en el sentido que genera mayor recaudación. La discrecionalidad debería servir para buscar la solución que mejor se adecue a la idea de capacidad contributiva. La transacción sólo serviría para mejorar la situación de aquellos que tienen mayor poder perjudicando el principio de capacidad contributiva.

El informante 10 nos dice:

“[...] La seguridad jurídica ha de compatibilizarse con la discrecionalidad administrativa. Obviamente, la discrecionalidad es un concepto técnico, que implica que la ley no prevé una solución tasada para tal o cual caso, sino que lo deja librado, bajo estándares razonables, a lo que decida la Administración. Ello obliga a ésta a ajustarse al estándar, pero a la vez a justificar debidamente el proceder. No basta con la presunción de legitimidad de todo acto administrativo, sino que deberá estar motivado adecuadamente. Los mecanismos alternativos de solución de controversias, en materia tributaria, son de discutible implementación por lo indicado, con las salvedades expuestas. [...] Obviamente la percepción de corrupción en materia fiscal no es ajena a la percepción de corrupción en materia administrativa en nuestra Administración pública -contrataciones, concesiones, licitaciones, adjudicaciones directas, etc.-. Si la negociación se hace a la luz del sol, y de acuerdo con criterios públicos, estándares y demás, podría ser alejada de la percepción de corrupción.”

Para esta opinión la actuación discrecional de la Administración está siempre atada a la necesidad de motivación adecuada. Los mecanismos alternativos diluirían el requisito de motivación de los acuerdos.

Conclusiones

Seguridad jurídica y discrecionalidad

Con respecto a los factores de litigiosidad, se diferencia claramente la opinión de los entrevistados según se desempeñen en la administración pública o en el sector privado. Estos últimos indican como principales causas de afectación de la seguridad jurídica el *fiscalismo* y el *afán recaudatorio*. Estiman que las interpretaciones de la Administración Tributaria están sesgadas por el criterio pro fisco y que la discrecionalidad funciona, en la práctica, en un solo sentido, es decir el que genera mayor recaudación. De esta manera, se resiente el requisito de razonabilidad al que debe sujetarse la actuación discrecional porque la decisión se encuentra condicionada por un criterio preestablecido, el *in dubio pro fisco*.

En oposición a ello, los entrevistados que se desempeñan en la función pública afirman que la invocación de la seguridad jurídica por parte del contribuyente, en la mayoría de los casos, sólo expresa su interés en que no se le reclame una mayor carga tributaria o en restringir el alcance de la ley, ampliando el ámbito de reserva. Se expresa también que si no se contemplara adecuadamente el interés fiscal en la aplicación del tributo la decisión afectaría tanto las funciones de fiscalización y recaudación, como el principio de legalidad en materia tributaria, que obliga a recaudar íntegramente lo que es debido. En esta postura aparece con fuerza la defensa de principios y valores “*en la recaudación de la renta pública está en juego la posibilidad de que el Estado se haga presente en cuestiones importantes como la salud, la educación, la justicia, etc. Existe un interés fiscal insoslayable en la percepción de las rentas públicas porque sin rentas públicas y sin la formación de un Tesoro no hay Estado*” (inf. 7).

Por otra parte, algunos de nuestros entrevistados coinciden en que otro de los factores que inclinan la decisión hacia el criterio pro fisco sería la sospecha de connivencia o corrupción que puede recaer sobre el funcionario al asumir una interpretación que minore el crédito fiscal. En el mismo

sentido, actuaría como factor que incrementa la cantidad de litigios, la posibilidad que brinda el sistema para derivar el problema de la toma de decisión al poder judicial. Esto se da cuando se arriba a la decisión administrativa sin agotar todas las posibilidades de resolver la cuestión en forma tal de evitar el litigio. Se daría aquí una decisión que sólo resuelve el conflicto en apariencia derivando el problema a la justicia.

El índice de litigios refleja un grado de deterioro importante de la relación fisco-contribuyente, especialmente teniendo en cuenta la duplicidad de procesos que se produce con la radicación de denuncias penales relacionadas con determinaciones de oficio apeladas. De acuerdo con la opinión de uno de nuestros entrevistados existiría cierto temor de los funcionarios para ejercer las facultades discrecionales que confiere el art. 19 de la ley penal tributaria (Ley N° 24.769) a los efectos de no interponer denuncia penal en los casos en no exista convicción administrativa de la existencia de delito, más allá de los montos involucrados (inf. 1).

Mecanismos alternativos

Con respecto a la eventual introducción en nuestro ordenamiento de fórmulas transaccionales, se pueden extraer las siguientes conclusiones.

Gran parte de nuestros entrevistados considera que estos mecanismos fortalecen la seguridad jurídica y mejoran la relación fisco-contribuyente, señalando, sin embargo, que sólo resultan de aplicación para determinadas situaciones. En tal sentido, se mencionan: cuestiones de hecho y prueba - hechos desconocidos, inciertos o que presenten graves dificultades de orden probatorio; cuestiones de derecho o de calificación jurídica -p.ej. conceptos jurídicos abiertos-; acuerdos concursales, y procedimientos para la fijación anticipada de precios de transferencia (APAs). En las cuestiones de hecho y prueba es donde más clara se muestra la posibilidad de aplicación de estas fórmulas, pues *en función de hechos desconocidos puede ser tan arbitraria o caprichosa la estimación que hace el deudor como la estimación del acreedor*. A su vez existe consenso en que por vía de acuerdo no es posible modificar los elementos

esenciales de la obligación tributaria ni renunciar total o parcialmente al crédito fiscal.

Además, existe coincidencia en que procedimientos tales como la mediación o la transacción fiscal son compatibles con nuestro ordenamiento jurídico, siempre y cuando se delimite claramente su alcance con respecto a los casos que pueden ser objeto de transacción y se establezcan recaudos y controles adecuados para prevenir y contrarrestar efectos no deseados. Los límites en la aplicación de estos métodos están dados por los principios de legalidad, indisponibilidad del crédito fiscal e igualdad de las cargas públicas. Al respecto, uno de los informantes señala que países que tienen sólidos principios tributarios, como Estados Unidos, Japón y España, entre otros, han implementado mecanismos transaccionales no obstante la existencia de eventuales problemas constitucionales (inf. 11). Otro argumento de peso a favor de su compatibilidad sería el que los métodos alternativos no alteran la materia tributaria pues la Administración conserva en todo momento sus facultades para determinar el tributo y decidir la aplicación de las normas tributarias y esto es lo que en definitiva preserva los principios y la integridad del crédito fiscal. Otro de los entrevistados afirma, con buenos argumentos, que a través de la mediación se fortalece la vigencia de los principios de legalidad e igualdad, pues se abre la posibilidad de su concreción en casos dudosos o no previstos legalmente, en que los citados principios funcionan como elementos meramente teóricos.

Entre las ventajas de estos mecanismos se mencionan:

- Permiten corregir errores mutuos de apreciación y disminuyen la cantidad de litigios.
- Generan una nueva forma de relacionarse y un trato más equitativo entre la Administración Tributaria y el contribuyente; restablecen la confianza en el vínculo y preservan la relación; con el tiempo la actuación negociadores o mediadores capacitados genera un efecto contagio hacia adentro en la Administración.

- Permiten neutralizar malas praxis y conductas oportunistas de asesores y agentes. El contribuyente se involucra en forma directa con el conflicto y recibe información respecto de su situación tributaria aportada por la propia administración.
- El acuerdo es más eficiente que la solución impuesta pues, a la vez que evita los costos asociados al litigio, tiene mayores posibilidades de cumplimiento que la sentencia o la decisión unilateral.

Entre las desventajas se mencionan:

- Debilitan la posición de preeminencia de la Administración, derivada de su capacidad legal para decidir en forma unilateral la aplicación de la ley.
- Podrían facilitar la comisión de actos de corrupción. El mayor peligro en este sentido es la posibilidad de que un funcionario de menor jerarquía pueda disponer indebidamente de la obligación tributaria en contra de los intereses del Fisco, dando estabilidad a un derecho adquirido vía transacción.
- Aumentaría la percepción de corrupción desde la ciudadanía. En cuestiones fiscales, las ideas de *negociación* y *consenso*, pueden ser asociadas con las de *negociados* y *connivencia*.
- En la práctica, podrían afectarse los criterios de legalidad y de igualdad de las cargas públicas, introduciendo una fuerte distorsión en el sistema que conduciría a mayores inequidades tributarias (otorgamiento de beneficios fiscales sólo para grandes contribuyentes, confección de “trajes a medida”, etc.). También se señala como factor de distorsión la utilización de estas vías con fines tan sólo recaudatorios, con efectos similares a las moratorias.

La indisponibilidad del crédito fiscal

La mayoría de los entrevistados concuerda en que los mecanismos analizados resultan compatibles con el principio de indisponibilidad del crédito fiscal. La idea común aquí es que no se trabaja sobre un crédito cierto. Cuando no se tiene certeza en cuanto a la existencia o cuantía de la obligación tributaria, la transacción no implica disponer del crédito fiscal pues éste no está determinado y, por definición, tampoco es posible determinarlo con certeza por las vías normales. La negociación puede ser considerada, desde esta óptica, como una herramienta alternativa para determinar la obligación tributaria. A través de la mediación se puede llegar a establecer el verdadero crédito fiscal cuando esto no es posible por los cauces normales.

El basamento de indisponibilidad del crédito fiscal está dado por el principio de legalidad, según el cual la obligación tributaria, propiamente dicha, no puede ser materia de transacción. El acuerdo de partes no puede afectar los elementos esenciales del tributo establecidos en la ley. Las posibilidades de disposición que el ordenamiento podría habilitar están limitadas a determinadas cuestiones, básicamente, situaciones en que no resulta posible establecer con claridad o precisión alguno o algunos de los elementos esenciales que permitan determinar la existencia o magnitud del tributo, sea por cuestiones de hecho y prueba o, incluso, también de derecho. En estos casos no hay aún un crédito fiscal determinado. La controversia se plantea en torno a posiciones, intereses o expectativas inciertas.

Discrecionalidad, negociación y percepción de corrupción

En cuanto a la relación entre discrecionalidad y percepción de corrupción la opinión de nuestros informantes indica en primer lugar, que es un problema que está siempre presente en la esfera de la decisión administrativa. La ampliación de discrecionalidad puede llevar a mejores resultados en términos de equidad y eficiencia pero aumenta los riesgos de corrupción. La percepción de corrupción en materia fiscal no es ajena a la percepción de corrupción en materia de administración

pública en general (contrataciones, concesiones, licitaciones, adjudicaciones directas, etc.).

Siempre existe un margen de discrecionalidad y al mismo tiempo un margen en dónde algunos contribuyentes pueden jugar su capacidad de presión. En la medida en que el procedimiento se pueda hacer público este poder se va acotando. De hecho, existe una amplia discrecionalidad en la etapa de inspección y, además, criterios que pueden variar según el funcionario o el lugar. Cuando la discrecionalidad reposa en funcionarios de menor rango se produce en las instancias ulteriores una tendencia a convalidar el criterio, situación que puede asimilarse a una escalada del conflicto.

Las instrucciones generales, los dictámenes de los órganos asesores internos y externos, los órganos de auditoría y de coordinación, operan como un contrapeso de la discrecionalidad de las áreas operativas y, de igual forma podrían funcionar en el marco de un procedimiento transaccional.

Si bien la mayoría de los entrevistados considera que los mecanismos transaccionales generan el peligro de excesos en el empleo de facultades discrecionales, se refleja fuertemente la idea de que no alterarían sustancialmente los problemas vinculados con la corrupción si se adoptan sistemas transparentes, si los acuerdos se hacen públicos y abiertos, de manera que los terceros que se encuentren en igualdad de condiciones puedan optar por adherir a ellos.

Consideraciones finales

La evidencia recogida indica que los mecanismos alternativos constituyen una herramienta útil para la administración de ciertas situaciones de conflictividad tributaria caracterizadas principalmente por un estado de incertidumbre, ya sea en cuanto a la determinación de los hechos o en cuanto su calificación jurídica. La particularidad más destacada de estas vías alternativas consiste en que generan un espacio de comunicación en el cual las partes colaboran en la búsqueda de un acuerdo que permita superar el conflicto. Por ello mismo es inherente a estos

métodos el abordaje del conflicto desde una estrategia de cooperación en lugar de la confrontación que caracteriza los procedimientos contradictorios, tanto administrativos como judiciales. Este pasaje desde una actitud de confrontación a una de cooperación plantea, como bien señala uno de nuestros entrevistados, un problema cultural pues se trata de un cambio de paradigma que es medular para el funcionamiento de estas técnicas.

En los casos en que esto es posible, el acuerdo suele ser más eficiente que la resolución heterónoma derivada de un proceso contradictorio, pues es capaz de conjugar los intereses de ambas partes (no se trata de un juego de todo o nada) y elimina los costos relacionados con el litigio. El acuerdo libremente asumido por las partes tiene mayores posibilidades de cumplimiento que la solución impuesta. En este sentido la posibilidad de llegar a acuerdos, dadas determinadas circunstancias y condiciones (p. ej. cuando esta alternativa se vislumbra claramente como más conveniente que el litigio) coadyuva a mejorar la actuación de la Administración en la faz aplicativa del tributo. Es decir, en palabras de otro de nuestros entrevistados, “permite encontrar el verdadero crédito fiscal”, cuando existe real incertidumbre sobre alguno o algunos de sus elementos esenciales.

Claro está que no todos los conflictos tributarios pueden resolverse mediante acuerdos. Por el contrario, dado que nos encontramos frente a cuestiones de orden público los casos que podrían abordarse mediante estos métodos resultan bastante acotados. Sin embargo, ello no invalida la posibilidad de su implementación ni las ventajas que suponen, aún cuando se trate de situaciones excepcionales.

La principal argumentación para rechazar las formulas negociales es el llamado dogma de la indisponibilidad del tributo. Al respecto es preciso reiterar que lo que habilita la posibilidad de transacción es la situación de incertidumbre que a veces se produce en el proceso de aplicación de la ley. En este escenario los acuerdos no contradicen los criterios generales establecidos por las leyes tributarias. Por el contrario, al despejar situaciones de incertidumbre estos

procedimientos fortalecen la vigencia del principio de seguridad jurídica.

En la actualidad existen situaciones en las que las normas facultan a determinados funcionarios a disponer del crédito fiscal con cierto margen de discrecionalidad, generalmente sobre la base de criterios de costo-beneficio. Por ejemplo, cuando se autoriza a un funcionario para no verificar un crédito en un concurso preventivo frente a la insuficiencia comprobada de activos, o cuando se establecen montos mínimos para iniciar procedimientos de determinación de oficio.

Más aún, enlazando algunas de las opiniones vertidas, podría afirmarse que en la práctica la negociación existe, pero que carece de un buen marco legal. Esto sucedería principalmente en la etapa de inspección en dónde el funcionario maneja altos grados de discrecionalidad, con criterios que pueden variar según el inspector o el lugar. Esto no tiene necesariamente que ver con los aspectos de corrupción de los llamados ‘negociados’, sino con situaciones conflictivas que surgen en el curso de la inspección que son resueltas en forma consensuada entre el inspector y el contribuyente. Muchas de estas situaciones podrían encontrarse analizando en forma desprejuiciada la mecánica interna de los ajustes conformados. Desde esta perspectiva la implementación de mecanismos alternativos serviría como marco legal adecuado para estas situaciones, dotaría de mayor transparencia al sistema y desalentaría prácticas de corrupción al abrir vías legítimas de solución.

La disminución de litigios o, incluso, el eventual aumento de la recaudación, deberían considerarse efectos indirectos y no deben llevar a confusión respecto de la verdadera finalidad de estos procedimientos que no es otra que la de mejorar la calidad del servicio de la Administración.

Llegado a este punto aparecen los interrogantes que señalan el rumbo para avanzar en la investigación. ¿Cómo sería el perfil del negociador tributario? ¿Es posible definir herramientas propias de la negociación en esta materia? ¿Cuáles serían las principales características que debería contener un procedimiento consensual adecuado a nuestro

sistema tributario? La respuesta a estas cuestiones contribuirían a la definición de un sistema alternativo de resolución de controversias eficiente y consistente con el plexo jurídico vigente. En este sentido el trabajo hasta aquí realizado aporta, a grandes rasgos, algunas sugerencias.

Deberían establecerse parámetros claros y objetivos para delimitar, aunque no en forma taxativa, cuáles son las cuestiones que pueden ser objeto de transacción. Básicamente se trataría de definir, con la mayor precisión posible, en qué casos y bajo qué condiciones un crédito o una situación tributaria tiene carácter de incierto para la Administración.

Deberían definirse niveles de decisión dentro de la Administración acordes con la naturaleza o importancia de las cuestiones que se ventilen. Asimismo, los procesos de evaluación interna (alternativas de mínima y de máxima, relación costo-beneficio, etc.) para la toma de decisiones en el marco de una negociación.

Debería evaluarse la conveniencia de realizar experiencias piloto previas sobre cuestiones de menor cuantía a fin de introducir el procedimiento en forma gradual y sujeto a monitoreo.

El control debería ser efectuado *ex ante* y *ex post*, por una unidad funcional diferente de las directamente involucradas en la negociación.

Los acuerdos deberían ser motivados y fundados en los antecedentes del caso. La necesidad de motivación suficiente de la decisión discrecional no desaparece en la transacción.

La interpretación asumida en acuerdos que resuelven cuestiones de derecho debe institucionalizarse a través del dictado de una norma de alcance general, que preserve el principio de igualdad.

La jurisprudencia administrativa y judicial sirve como parámetro objetivo de control de los eventuales acuerdos.-

Referencias Bibliográficas

- Casás, José Osvaldo (2003), *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributaria*, Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, Argentina.
- García Novoa, Cesar (2002). “Mecanismos Alternativos para la Resolución de Controversias tributarias. Su introducción en el Derecho Español”, paper presentado en el seminario Mecanismo alternativo per la soluzione delle controversia in materia tributaria, organizado por la Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunita Europee Jean Monnet, en Caserta (Nápoles) (inérito).
- García Novoa, Cesar (2000). *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, Ed. Marcial Pons. España.
- García Novoa, Cesar (2007). “La Conflictividad Tributaria en España y las Medidas Alternativas para Hacerle Frente. Pros y Contras”, Boletín Foro Fiscal Iberoamericano N° 5 de la RAAM (Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración y Hacienda Pública), España.
- Rosembuj, Tulio (2001), *Procedimientos Tributarios Consensuados. La transacción Tributaria*, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. Argentina

Por Lucas García Aráoz

Acerca del Autor

Lucas García Aráoz

Abogado y Mediador. Correo Electrónico: lgarciaaraoz@afip.gov.ar

Resolución de Controversias en Materia Tributaria

Por Carol Martinoli

RESUMEN

El artículo enuncia las principales causas que provocan los altos niveles de litigiosidad; la comprensión de la figura convencional como forma de terminación del procedimiento en materia tributaria, examinando sus características y clasificaciones; compatibilidad con los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario consagrados en el ordenamiento jurídico; el estudio comparativo en el derecho tributario internacional; y posibles ventajas y desventajas en la adopción de estos mecanismos alternativos.

Palabras clave: administración tributaria – litigiosidad – relación fisco contribuyente

Introducción

El incremento sostenido de los niveles de litigiosidad en materia tributaria, se advierte como una problemática extendida en los países de Latinoamérica, lo que afecta el accionar de la Administración tributaria, de la justicia, y a los contribuyentes.

El mentado aumento en la litigiosidad se traduce en una sobrecarga de trabajo para los órganos administrativos y judiciales encargados de dirimir las controversias, que provoca la acumulación de actuaciones y el aumento del tiempo de tramitación de los juicios. Asimismo, desde el punto de vista de los contribuyentes entra en conflicto con el principio de certeza jurídica, por cuanto hasta que no se resuelve el conflicto, desconoce cual es su correcto accionar.

En definitiva, se advierte que los mecanismos tradicionales de solución de controversias tributarias no han resultado satisfactorios, tanto para el Fisco como para los contribuyentes, por lo que los países desarrollados han buscado soluciones alternativas tendientes a la disminución de la litigiosidad y a otorgar certeza jurídica.

La sistemática expositiva propuesta para este trabajo se inicia con la enunciación de las causas que provocan los altos niveles de litigiosidad; la comprensión de la figura convencional como forma de terminación del procedimiento en materia tributaria, examinando sus características y clasificaciones; compatibilidad con los principios de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario consagrados en el ordenamiento jurídico; el estudio comparativo en el derecho tributario internacional; y posibles ventajas y desventajas en la adopción de estos mecanismos alternativos.

¿Por qué los altos niveles de litigiosidad?

Una serie de razones, que pueden sintetizarse en causales objetivas y subjetivas, explican los altos niveles de

litigiosidad. Entre las **causas objetivas** podemos mencionar:

- Generalización de las autoliquidaciones, con la consiguiente dificultad para el contribuyente de aplicar la norma, interpretar su contenido y calificar los hechos relevantes;
- Creciente complejidad del ordenamiento jurídico tributario;
- Constantes cambios de las reglamentaciones;
- Empleo de conceptos jurídicos indeterminados;
- Incertidumbre en cuestiones técnicas;
- Dificultad de apreciación de los hechos.

Por otra parte, encontramos entre las **causas subjetivas**:

Por el lado de la Administración Tributaria:

- Inexactitud de la que adolecen en ocasiones las actas de inspección y determinaciones de impuestos: por falta de motivación suficiente, carencia de criterios técnicos uniformes, etc.;
- Ausencia de medidas tributarias tendientes a prevenir conflictos.

Por el lado del contribuyente:

- Abuso en la interposición de recursos, que son utilizados como una forma de dilatar en el tiempo la resolución de las cuestiones litigiosas, máxime cuando la legislación interna no contempla el principio *solve et repete*¹ y

¹ La regla *solve et repete*, en su formulación más estricta, significa en palabras del catedrático Fernando Garrido Falla, que “la impugnación de cualquier acto administrativo que implique liquidación de un crédito a favor del Estado sólo es posible si el particular se aviene

entonces el beneficio de recurrir aparece también con la dilación del pago de lo adeudado, variables que terminan incentivando la utilización de la vía recursiva.

Por el lado de la justicia:

- Sistema judicial que adolece de un grado importante de impredecibilidad en sus decisorios, lo que favorece el oportunismo.

Los aspectos referidos, no agotan la enumeración de causales que explican los altos niveles de litigiosidad, pero se enuncian como los de mayor relevancia.

Definitivamente, la superación de la problemática exige adoptar medidas correctivas respecto de cada uno de los problemas mencionados, y en ese contexto, el presente trabajo se propone analizar la utilización de mecanismos alternativos para la prevención y resolución de controversias en materia fiscal, como alternativa para reducir la litigiosidad.

Terminación Convencional en materia tributaria. Concepto y delimitación.

A modo introductorio, cabe traer a colación la definición sobre terminación transaccional del procedimiento tributario que nos acerca González-Cuellar Serrano (1998), quien sostuvo que se trata de “actuaciones que se insertan en las diversas fases del procedimiento tributario e, incluso, fuera de éste, y provocan la fijación de la obligación tributaria a través de la búsqueda común por parte de los intervinientes de la eliminación de una situación de litigio existente respecto a los presupuestos fácticos o jurídicos relativos a la relación jurídico-tributaria, mediante el otorgamiento de recíprocas concesiones”.

En pos de un mejor análisis se tratará cada uno de los elementos que componen la definición dada, haciendo

previamente a realizar el pago que se discute” (citado por CASAS, 2003).

algunos ajustes necesarios para cumplir con el objetivo del presente trabajo.

En primer término, es dable mencionar que la definición adoptada –última parte-, se refiere al otorgamiento de “recíprocas concesiones”, la incorporación de esta acepción, circunscribe el estudio a los denominados acuerdos transaccionales. Sobre el particular cabe traer a colación que la generalidad de la doctrina, calificó el fenómeno de la celebración de acuerdos como terminación convencional o transaccional (Bilbao Estrada, 2006).

Así, mientras la terminación convencional constituye un acuerdo entre las partes, Administración tributaria y contribuyente, sobre cuestiones de hecho o de derecho, con o sin intervención de un tercero, o la adhesión del contribuyente a una propuesta formulada por la Administración tributaria, la transacción tiene la particularidad de la realización de concesiones recíprocas entre las partes tendentes a alcanzar el acuerdo.

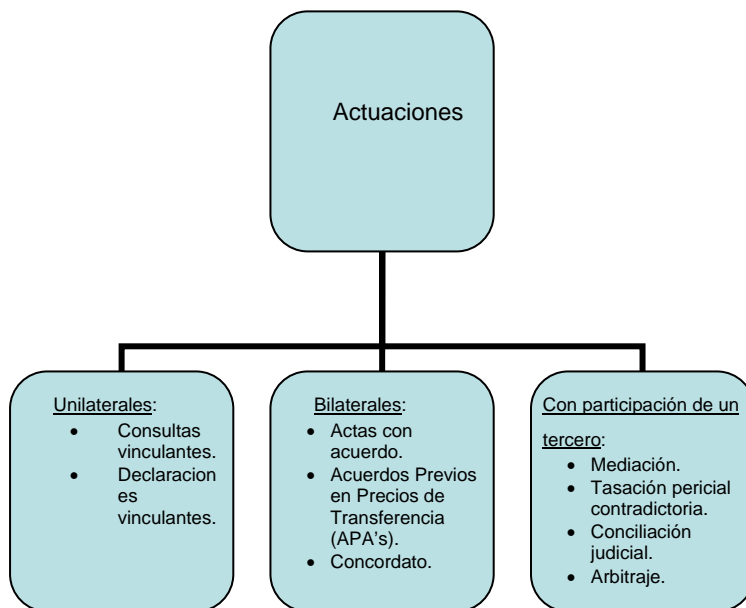
Es decir, que las recíprocas concesiones que caracterizan a la transacción, permiten diferenciarla de otros contratos de fijación como la adhesión, renuncia y el allanamiento.

En ese sentido, y toda vez que este estudio pretende ser comprensivo de los distintos mecanismos que se conocen, se utilizará la expresión acuerdos convencionales que engloba ambos supuestos, terminación convencional y transaccional.

Sentado lo expuesto, cabe singularizar el resto de los elementos emergentes de la definición adoptada:

La definición recogida hace referencia a las “Actuaciones”. A criterio de FERREIRO LAPATZA (1999), es posible diferenciar las actuaciones atendiendo a las partes que intervienen en el acuerdo:

Gráfico Nro. 2



Fuente: Elaboración Propia

A. Por otra parte, la definición se refiere a la inserción de estos acuerdos en diversas fases del procedimiento, e incluso fuera de este. En tal sentido, García Novoa (2002) distingue las siguientes fases:

- Convención con carácter previo al procedimiento de comprobación, que comprende la etapa de verificación e investigación del cumplimiento por el particular de sus obligaciones tributarias. Como exponente más claro del mismo cabe mencionar a los acuerdos previos sobre precios de transferencia (EEUU y España, entre otros).
- Convención en el procedimiento de gestión: se trata de la fase de aplicación de la norma tributaria que lleva a cabo la

Administración, comprende el conocimiento, fijación y calificación de los hechos, así como la interpretación de las normas. En esta etapa, la convención tiene un carácter eminentemente preventivo del conflicto, se intenta dirimir el conflicto ya surgido, al decidir sobre la adecuada aplicación de la norma tributaria. Los ejemplos más representativos de esta fórmula convencional los encontramos en el Acuerdo con Adhesión (Italia), Actas con Acuerdo (España) y Acuerdo Convencional (Alemania).

- Convenio en vía recaudatoria: el tributo ya ha sido liquidado y por tanto es exigible y ejecutable, en algunos ordenamientos se prevé llegar a un acuerdo convencional respecto de la forma de pago, como por ejemplo: las Ofertas de Compromiso (EEUU).

Sobre el particular, Londoño Gutiérrez (2006) diferencia las actuaciones teniendo en cuenta el momento o la etapa procedimental en la que se aplican los acuerdos, catalogándolas en:

- actuaciones previas al conflicto (preventivas)
- actuaciones inherentes o definitorias del conflicto.

Por su parte, González-Cuéllar Serrano (1998) distingue tres etapas:

- transacciones celebradas con anterioridad al procedimiento de gestión (consultas tributarias, acuerdos previos sobre precios de transferencia, planes de amortización, etc.)
- transacciones celebradas en el procedimiento de gestión (tasación pericial contradictoria, conformidad, convenios concursales, etc.)

- transacciones celebradas en el procedimiento de revisión (transacción, conciliación, mediación, arbitraje, etc.).

En consecuencia, existe un amplio abanico de posibilidades en materia de acuerdos convencionales en materia fiscal, éstos pueden tener un carácter preventivo o resolutorio del conflicto, e incorporarse en diferentes etapas que van desde una etapa previa a la aparición del conflicto – acuerdos previos en precios de transferencia-, a lo largo del procedimiento administrativo e incluso con posterioridad, alcanzando así a la etapa de revisión en sede judicial.

B. Otro aspecto de la definición que merece destacarse, es el que indica que dichos acuerdos tienden a la eliminación de una **situación litigiosa**.

Sobre el particular, es dable precisar que la terminación convencional, en cuanto convenio de fijación, tiene su causa en la eliminación de incertidumbre. Esta característica constituye un presupuesto esencial, de forma que sólo se encuentra legitimada la celebración de estos convenios cuando tengan por objeto una cuestión de hecho o de derecho sobre la que recae una cuestión controvertida.

Es menester que se trate de cuestiones inciertas, litigiosas, que arrojan incertidumbre, respecto de las cuales la Administración tributaria, valiéndose de sus medios de investigación no logre dilucidarlas (por la dificultad de la prueba, las divergentes interpretaciones jurisprudenciales aplicables al caso concreto, etc.), vale decir, aquéllas en las que el Fisco se encuentra objetivamente incapaz de resolver la inseguridad, ya sea fáctica o jurídica.

La importancia de hacer hincapié en dicha exigencia busca eliminar la posibilidad de que se celebre una convención en materia tributaria cediendo en una postura que aparece cierta, en torno a los hechos que realmente acontecieron o frente a una interpretación legal indiscutible, supuesto al que le cabría la aplicación estricta del ordenamiento legal tributario, caso contrario, se verían afectados los principios de igualdad y seguridad jurídica, de raigambre constitucional.

Sobre el particular, González-Cuellar Serrano (1998) sostuvo que es "...la propia incertidumbre que es causa de la transacción y que provoca que no pueda oponerse como límite una regulación jurídica cuyo sentido se desconoce y se intenta consensuar a través del acuerdo".

En virtud de lo expuesto, cabe concluir que la posibilidad de someter a acuerdo convencional la materia tributaria exige como requisito sine qua non la existencia de una cuestión incierta, litigiosa, respecto de la cual el Fisco se encuentre imposibilitado de salir de la incertidumbre valiéndose de sus propios recursos.

C. La incertidumbre cuya eliminación es la causa de los acuerdos convencionales puede recaer sobre **cuestiones de hecho o de derecho.**

González-Cuellar Serrano (1998) precisa que la incertidumbre recae sobre cuestiones de hecho cuando lo que se intenta eliminar es una duda respecto a la existencia o inexistencia de un hecho determinante para la producción de las consecuencias jurídicas previstas en la norma, esto es, la determinación del crédito tributario. Mientras que las cuestiones de derecho se refieren a la valoración y clasificación de lo acontecido conforme a criterios del orden jurídico y la interpretación del derecho.

El tema no tiene una recepción pacífica en el derecho comparado. Hay ordenamientos que admiten los acuerdos convencionales sólo respecto de las cuestiones de hecho (Por Ej.: Alemania, Francia y Venezuela), mientras que otros lo hacen respecto de ambas cuestiones, esto es, de hecho y de derecho (Por Ej.: España, EEUU e Italia).

Quienes se pronuncian a favor de la aplicación exclusiva a las cuestiones controvertidas de hecho, consideran ilícita la transacción sobre la interpretación del derecho, por la incidencia que tiene respecto al crédito tributario.

Por el contrario, quienes avalan su aplicación respecto de ambas cuestiones sostienen que la relación jurídico-tributaria se encuentra condicionada de la misma manera por las modificaciones sobre el derecho que por las

variaciones sobre los hechos pues nace cuando se realice el presupuesto de hecho previsto en la norma. De ello se deriva que cualquier transacción sobre el supuesto de hecho produce efectos necesariamente sobre la existencia y la cantidad del tributo, y se proyecta sobre el crédito tributario.

Además, esta corriente considera que no tendría ningún sentido un acuerdo convencional sobre cuestiones fácticas controvertidas cuya modificación no alterara el crédito tributario. Asimismo, destacan la imposibilidad de separar las cuestiones de hecho y las de derecho, pues una incertidumbre sobre la primera implica necesariamente una incertidumbre “secundaria” respecto a las segundas, en consecuencia, la transacción sobre las circunstancias de hecho influirá necesariamente sobre la aplicación del derecho.

Otras características de los acuerdos convencionales en materia tributaria, que escapan a la definición adoptada, pero que se estiman pertinentes señalar son:

D. Su carácter **complementario**: Como indica González-Cuellar Serrano (1998) se trata de una alternativa que viene a completar el procedimiento tributario, no intenta sobrevalorar la negociación, ni se trata de tomarla como base de las relaciones tributarias, sino sólo como un medio para, en supuestos muy concretos, proceder a una gestión más eficaz y justa.

F. Su calidad de **voluntario**: vale decir que las partes, contribuyente y Administración Tributaria, tienen la opción de acudir al acuerdo convencional cuando éste se encuentre legalmente habilitado y, hasta tanto no se haya llegado a un acuerdo, podrán desistir del procedimiento en cualquier momento, con la consiguiente reanudación de los derechos de recurrir el acto motivo de la controversia.

En otro orden, es dable mencionar que dentro de las fórmulas convencionales para la resolución de conflictos en materia tributaria cabe diferenciar las que se desarrollan en la esfera interna, de las que tocan el ámbito internacional, y son receptadas en el marco de los tratados en materia tributaria celebrados entre los países.

Aunque la resolución de conflictos en materia tributaria en el ámbito internacional, no constituye el objeto de este trabajo es menester al menos mencionar que el Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición (Modelo OCDE, versión 2003), estatuye en su artículo 25 los procedimientos tendientes a solucionar las cuestiones que se susciten, en el marco de los tratados celebrados, mediante un “acuerdo amistoso”.

Al respecto, el Comité de Asuntos Fiscales de la OECD viene desarrollando trabajos tendientes a mejorar los mecanismos de resolución de controversias en materia fiscal entre los Estados.²

Hacia un cambio de paradigma en la relación entre Administración y contribuyente

El tradicional sistema de actuación de la Administración pública, caracterizado por la unilateralidad tanto del resultado (acto administrativo) como del ejercicio de la función administrativa (procedimiento), se viene revelando como insuficiente para afrontar las nuevas necesidades que se derivan de un Estado moderno.

La doctrina entiende que la acentuación de la crisis de funcionalidad y legitimación de la actuación administrativa, ha obligado a reconsiderar su carácter unilateral como único medio para garantizar el interés público, dando paso a un replanteamiento de la relación entre Administración y

² Las propuestas de mejora en la eficiencia de los mecanismos de resolución de conflictos en la materia se inician en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y entre otros tópicos, siempre en relación con el artículo 25 y sus comentarios, del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición, se proponen limitaciones al tiempo de tramitación, denegaciones a la posibilidad de acceder a estos mecanismos de resolución de conflictos, relaciones de la normativa interna y el procedimiento del artículo 25, un manual que recepta buenas practicas tendientes a la eficiencia de los procedimientos, entre otros. OECD. Centre for Tax Policy and Administration. “Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”. Public Discusión Draft. February 2006.

ciudadano, que incrementa de forma considerable el protagonismo de este último en la función administrativa (Bilbao Estrada, 2006).

La participación del ciudadano defendiendo sus intereses está colaborando a una mejor formación de la decisión, esto es, el carácter contradictorio del procedimiento supondría dar cabida tanto a los derechos de los particulares como a la introducción de los distintos intereses y, por último, a la eficacia en la realización del interés público. Este intento supone entender la participación del administrado como una actividad que va más allá de la intervención en clave defensiva, para incorporar elementos que coadyuven a una mejor definición del interés público.

La doctrina señala diversas modalidades de participación de los contribuyentes, que agrupa dentro de lo que denominan participación-colaboración y participación-contradictorio.

El primer grupo participación-colaboración, lo conforman los distintos deberes del contribuyente –autoliquidaciones, regímenes informativos, aportación de elementos y datos a requerimiento de la Administración, etc.-, e implican la asistencia a la Administración en el ejercicio de su función pública.

El segundo, participación-contradictorio, en cambio, se erigiría en instrumento garantía a favor del administrado y de control de la Administración, a través de la articulación del derecho de alegaciones y del trámite de audiencia. En esta última categoría, cabría situar a los acuerdos convencionales.

Al respecto, Ferreiro Lapatza (2002) expresa que estos acuerdos permiten prevenir los conflictos, o bien poner fin al conflicto ya surgido, a través de fórmulas convencionales, sustituyendo la decisión unilateral de la Administración por una fórmula convencional.

En definitiva, se torna necesario evolucionar hacia actuaciones concertadas o por lo menos más participativas con el obligado tributario, dirigidas a influir sobre el

resultado de la resolución o, al menos, sobre su motivación, lo que redundaría en beneficio de una mayor justicia en las decisiones y aceptación de éstas por el conjunto de la sociedad.

Compatibilidad con el ordenamiento jurídico

El principio de legalidad y el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria se consagraron como los principales argumentos esgrimidos por la doctrina para cuestionar la viabilidad de cualquier tipo de acuerdo en materia tributaria.

En relación con el **principio de legalidad**, es dable diferenciar la legalidad de la actuación administrativa, de la reserva de ley, según nos situemos en la esfera aplicativa o normativa respectivamente.

En primer término cabe referirse a la necesidad de su previsión normativa en aras de asegurar la legalidad de la actuación administrativa, concretamente, resulta necesaria la oportuna previsión legal que habilite celebrar acuerdos con los contribuyentes en los supuestos fijados por el legislador, de esta forma quedarían cubiertas las exigencias del principio de legalidad de la actuación administrativa.

El otro aspecto, hace referencia al principio de legalidad como fundamento para descartar cualquier tipo de acuerdo, obedeciendo a la proclamación de la ausencia de discrecionalidad en el ordenamiento tributario. Esta se manifestaría, especialmente, con relación a sus elementos esenciales, sin cabida alguna para la discrecionalidad administrativa con fines a la elección del mejor modo de realización del interés público.

Adoptar una posición extrema del principio en cuestión exigiría que “el interés público que la Administración debía gestionar en el ejercicio de la actividad financiera estuviese perfectamente definido por el ordenamiento, por las normas

de carácter general, y en la misma inteligencia que, salvo casos realmente excepcionales, la Administración careciese de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el interés público” (Acosta, 1985).

A lo que cabe señalar que, no obstante la opinión generalizada de la inexistencia de discrecionalidad como principio informador de nuestra materia, cada vez son más numerosas las voces doctrinales que ponen de manifiesto supuestos de discrecionalidad, aunque sea técnica, en el desarrollo de la función tributaria (Bilbao Estrada, 2006).

En este punto cabe señalar que la discrecionalidad no está reñida con el principio de legalidad, ya que es el mismo ordenamiento el que otorga cierto margen de actuación en el ejercicio de la función administrativa.

La necesidad de hacer frente a la complejidad de los sistemas tributarios, la lucha contra el fraude, la creciente demanda de una mayor eficacia de la Administración, entre otros, han dado lugar a una configuración cada vez más laxa y amplia de las diferentes potestades atribuidas para el ejercicio de dicha función.

Por ello, siguiendo a Bilbao Estrada (2006), “resulta más útil aceptar la existencia de márgenes de libertad en los conceptos indeterminados y en las cuestiones técnicas, que negarlos, porque ello permite predicar la necesidad de enfatizar las garantías que compensen su existencia, pudiendo erigirse el empleo de acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en una de las diferentes soluciones posibles”.

En consecuencia, la celebración de acuerdos en materia tributaria no resultará incompatible con el principio de legalidad de raigambre constitucional, siempre que exista una previsión normativa que así los habilite y que se ocupe de delimitarlos.

En otro orden, como se señalara precedentemente, existe un sector de la doctrina que niega licitud de las transacciones en materia fiscal, basándose en la existencia de una prohibición en el ordenamiento jurídico de

disposición sobre el crédito tributario por parte de la Hacienda Pública, **dogma de indisponibilidad del crédito tributario**³.

En oportunidad de referirse al Concordato Tributario (instituto consagrado en el derecho italiano), Dino Jarach, entendió que “... el acuerdo del contribuyente no significa transar sobre la pretensión fiscal, porque se trata de determinar mediante acuerdo cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una determinación más exacta”.

En tal inteligencia, no puede hablarse de disponibilidad del crédito tributario, en situaciones como las que entran en este estudio, caracterizadas por su incertidumbre o litigiosidad, es decir, en las que está en discusión la existencia misma de la obligación tributaria, su nacimiento, o su magnitud. El principio de indisponibilidad se aplica al crédito fiscal indiscutible, líquido y exigible.

De tal manera, siguiendo en este punto la posición del profesor Falcón y Tella (1996), cabe concluir que la indisponibilidad del crédito tributario no constituye un obstáculo para la celebración de acuerdos en materia tributaria, sino que debe entenderse como una exigencia de que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos.

Acciones penales y los mecanismos alternativos de solución de controversias

VILLEGAS (2003) señala que “[...] todo ilícito tributario (delictual o contravencional) se incluye dentro de un derecho penal tributario de más amplia concepción, que es

³ El principio de indisponibilidad del crédito tributario no se aplica estrictamente, basta mencionar la actitud legislativa de condonar intereses, recargos y otros accesorios, así como multas por infracciones, etc.

básicamente penal pero que tiene de tributario el hecho de que los ilícitos están referidos a tributos⁴.

En lo que respecta a la configuración de la conducta delictual, es dable mencionar que se requieren dos elementos, la condición objetiva de punibilidad (elemento material que involucra la conducta, y el monto de las evasiones o de otra de las acciones delictuosas) y la condición subjetiva que involucra la intencionalidad, el dolo. Por tanto, los delitos fiscales requieren en forma indispensable del dolo en el actuar del autor para que el hecho resulte atribuible.

Sentado lo expuesto, cabe recordar que el presupuesto que habilita la aplicación de los mecanismos alternativos de solución de controversias es la existencia de incertidumbre de ambas partes para resolver la cuestión litigiosa, vale decir, el Fisco reconoce que no hay certeza en la cuestión de derecho o de hecho planteada.

En tal inteligencia, si el Fisco reconoce que la situación es incierta, esta reconociendo implícitamente que no hay intencionalidad, no hay dolo⁵, y por lo tanto no se puede configurar el delito tributario⁵.

⁴ En Argentina, el derecho penal tributario, en sentido lato, abarca el derecho penal tributario delictual, contenido principalmente en la Ley Nro. 24.769, y el derecho penal tributario contravencional, regulado fundamentalmente por la Ley Nro. 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.

⁵ La Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina sostuvo que si el Fisco debió dictar una norma aclaratoria para dar la correcta interpretación a una norma confusa, implicaba que no había certeza jurídica, y por lo tanto, bajo esa incertidumbre tampoco pudo fundar una determinación de deuda. (Fallo: San Cristóbal Sociedad Mutual de Seguros Generales c. D.G.I. S.775. XLI, 11/9/07). Es decir, el máximo tribunal revocó la determinación de la deuda del contribuyente respecto de períodos fiscales anteriores a la norma aclaratoria, en tal inteligencia cabe concluir que si no se puede determinar un impuesto en esas condiciones de incertidumbre, en forma válida, menos se podría en esa misma situación considerar la conducta del contribuyente como delictiva. En igual sentido, cuando se trata de un tema cuya aplicación se encuentra debatido en la justicia, con fallos jurisprudenciales en diferente sentido, como ser el

Ahora bien, en los supuestos en que a pesar de la existencia de una situación incierta, el Fisco posee indicios que le permiten entender que el comportamiento del sujeto puede ser constitutivo de delito, la doctrina niega la posibilidad de someter la cuestión a un acuerdo convencional (González-Cuellar Serrano, 1998).

En este sentido, el ordenamiento que consagra los mecanismos debería prever sanciones e incluso el decaimiento del acuerdo convencional para los supuestos en que se detectare la realización de actos fraudulentos para obtener una ventaja indebida a partir de la aplicación de los acuerdos convencionales.

Experiencias extranjeras

La proliferación de acuerdos convencionales en los ordenamientos tributarios de la esfera internacional, tanto de países europeos como de países anglosajones, y su experiencia satisfactoria, renovaron el interés por el estudio de las mismas.

Es dable mencionar, en el ámbito europeo y concretamente, en el comunitario, que el Comité de Ministros del Consejo de Europa⁶ sostuvo la conveniencia de introducir mecanismos de composición no jurisdiccionales, tanto con anterioridad al proceso como insertos en él.

Entre los países desarrollados que aplican mecanismos alternativos de solución de controversias, merecen destacarse Alemania, España, EEUU, Francia e Italia.

En América Latina, pueden mencionarse los ejemplos de Venezuela y Uruguay, que aplican los precitados acuerdos

tema de ajuste por inflación en el impuesto a las ganancias o si los intereses están alcanzados en forma autónoma por el IVA, el Fisco no lo considera como conducta delictiva.

⁶ Recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa, del 16 de septiembre de 1986, relativa a las medidas dirigidas a prevenir y reducir la sobrecarga de trabajo de los Tribunales.

convencionales. Asimismo, es dable traer a colación el caso de Brasil, donde recientemente el Poder Ejecutivo sometió a estudio del Parlamento un anteproyecto de ley sobre transacción, conciliación administrativa y judicial y otras soluciones alternativas de controversias tributarias.

Seguidamente, se sintetizarán las principales modalidades de acuerdos consensuados consagradas en el derecho comparado internacional, y a continuación se explicarán sus características principales.

Acuerdos en materia tributaria en los países desarrollados

Alemania⁷

El ordenamiento jurídico alemán no cuenta con una disposición legal expresa que regule la resolución consensuada de conflictos en materia fiscal, no obstante lo cual, la opinión de la doctrina, la práctica administrativa y el posterior reconocimiento judicial⁸, admitieron la celebración de acuerdos entre la autoridad fiscal y el particular.

⁷ Anualmente se recurren alrededor de 50.000 actuaciones por ante los Tribunales de Justicia Tributaria (Tax Court), principalmente concernientes al cómputo de gastos en el Impuesto sobre la Renta, Impuesto sobre los Beneficios Empresariales y en el Impuesto al Valor Agregado. Alcanzar ese estadio consume alrededor de 5 años, lo que afecta a los recursos de ambas partes, contribuyentes y Administración Tributaria, tanto como a la propia justicia. Englisch (2007).

⁸ La Corte Federal Tributaria (Bundesfinanzhof BFH/Federal Fiscal Court) por sentencia del 11 de septiembre de 1984, reconoció la necesidad práctica de los acuerdos recíprocos en materia tributaria –a los que denomina *tatsächliche Verständigung*, acuerdo de hecho-, y sentó la doctrina de sus efectos obligatorios, válido hasta la actualidad. El pronunciamiento limita los acuerdos a las cuestiones de hecho y descarta la posibilidad de extenderlo respecto de las cuestiones legales, interpretación o previsiones ambiguas, criterio que se mantiene en la actualidad.

La admisibilidad jurídica de dichos acuerdos, surge del juego armónico de las disposiciones de la Ordenanza Administrativa Alemana –en adelante AO- (Taboada 1980).

Así, los artículos 88 y 90 AO establecen que el Estado y el ciudadano deben colaborar en la averiguación de los hechos durante la etapa de investigación, de esta manera ambos se encuentran implicados, la Administración como encargada de investigar de oficio los hechos a fin de esclarecer su naturaleza y amplitud, y el ciudadano en virtud del genérico deber de colaborar en la averiguación de los hechos.

En el mismo sentido y conexo con los citados artículos, el 201 AO⁹ indica que tras la finalización de la actuación inspectora se realizará una entrevista final, en el marco de la cual se discutirán todos los aspectos controvertidos.

González Cuellar (2005) señala que fue con sustento en el precitado artículo que se estimó expedita la vía para que las partes procuren arribar a un acuerdo, sobre los hechos controvertidos y la calificación jurídica de los datos comprobados por la inspección, con sus correspondientes consecuencias tributarias.

⁹ El artículo 201 AO versa sobre la entrevista final, e indica que al finalizar "...la inspección deberá mantener una entrevista (entrevista final), a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias".

Cuadro Nro. 1
Acuerdos en materia fiscal en el derecho comparado.

Países	Modalidad consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Instrumentación legal	Órganos intervinientes	Efectos
Alemania	Acuerdo convencional	Determinación de la base imponible Cuestiones de hecho.	Ley de Proced. Administrativo.	Autoridad fiscal.	Eficacia vinculante para las partes.
EE.UU.	1. Oferta de Compromiso. 2. Pronta Remisión. 3. Mediación y Resolución de tracto abreviado. 4. Mediación y Arbitraje	Cualquier impuesto y período siempre dentro del procedimiento administrativo. Cuestiones de hecho o de derecho.	Ley (<i>Internal Revenue Code</i>)	1.- Autoridad fiscal (IRS). 2 y 3.- Oficina de Apelaciones (Institución administrativa dentro del IRS). 4.- Interviene un tercero (funcionario del IRS o de organizaciones privadas).	Cosa juzgada
España	1.Tasación Pericial contradictoria y valoración de bienes embargados. 2.Acta con acuerdo 3.Acuerdos Previos en Precios de Transferencia.	1, 2 y 3.- Servirá de base a la determinación del valor (1), la deuda (2) y el precio (3). Cuestiones de hecho y derecho.	Ley General Tributaria	1.- Peritos según lista de los colegios, asociaciones o corporaciones profesionales. 2 y 3.- Autoridad Fiscal.	Eficacia vinculante para las partes.
Francia	Transacción fiscal.	Recae sobre sanciones pecuniarias y aumento de la deuda tributaria. Cuestiones de hecho.	Libro de Procedimientos Fiscales	1.-Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos sobre la Cifra de Negocios. 2. Comisión Departamental de Conciliación. 3. Comité Consultivo para la Represión del Abuso de Derecho.	cosa juzgada, Impide su impugnación en un procedimiento contencioso.
Italia	1.- Acuerdo con Adhesión. 2.- Conciliación Judicial.	1.determinación de la deuda tributaria. 2. controversia en procedimiento contencioso. Cuestiones de hecho o de derecho.	Ley	1. Autoridad Fiscal. 2.- Judicial (Comisión Tributaria). O extrajudicial.	Cosa juzgada.

Rep. Bolivariana de Venezuela	1.Transacción judicial 2.Arbitraje Tributario 3. Acuerdos Previos en Precios de Transferencia.	Controversia en proceso judicial. Cuestiones de hecho y derecho.	Código Orgánico Tributario	Tribunal judicial	Cosa juzgada. La transacción judicial requiere homologación judicial.
Uruguay	Acuerdos en materia tributaria	Etapas de fiscalización. Cuestiones de hecho y derecho.	Ley N° 17.930	Autoridad fiscal	Carácter vinculante.

Fuente: Elaboración Propia.

Otro supuesto en que se puede recurrir al acuerdo consensuado entre las partes se presenta cuando no puedan establecerse los fundamentos de la imposición y se torne necesario acudir a la vía de la estimación. En este caso, en que para resolverlo se recurre a la comparación con empresas que se hallan en una situación similar, y que implica optar entre distintas posibilidades perfectamente aplicables al caso concreto, con consecuencias económicas no siempre idénticas, también se procura que la solución adoptada sea consensuada entre el ciudadano y la Administración, en lugar de la resolución unilateral por esta última.

Asimismo, es dable mencionar que tanto la jurisprudencia como la Administración tributaria alemana reconocen en su ordenamiento jurídico la existencia de otras dos instituciones apropiadas para prevenir los conflictos en materia tributaria, éstas son la declaración¹⁰ e información vinculante¹¹.

¹⁰ Por medio de la declaración vinculante se realizan acuerdos tributarios con efectos para el futuro, respecto de hechos conflictivos que fueron objeto de verificación. El artículo 204, Sección Segunda del Capítulo IV AO, bajo el título “Declaraciones vinculantes en virtud de la inspección”, regula los requisitos de aquella estableciendo que “Con ocasión de una inspección la autoridad financiera podrá declarar con carácter vinculante al obligado tributario, a instancia de éste, cuál será el futuro tratamiento jurídico-tributario de un supuesto de hecho comprobado para el interesado y expuesto en el informe sobre la inspección cuando el conocimiento del futuro tratamiento jurídico-

En lo que hace al ámbito de actuación de este tipo de técnicas convencionales Bilbao Estrada (2006) nos indica que se limitan, una vez realizado el hecho imponible, a la determinación de la base imponible y siempre que exista incertidumbre respecto a su fijación. Es decir, que serán procedentes siempre que exista un margen de estimación, de valoración o de apreciación de la prueba.

Otro aspecto relevante de estas formas transaccionales está en su ámbito de aplicación, por cuanto, si bien la doctrina se ha manifestado partidaria de abarcar tanto las cuestiones de hecho como de derecho, atento la estrecha relación existente entre ambas y las serias dificultades para lograr una nítida distinción entre las mismas, los Tribunales se han mostrado partidarios de admitirlas únicamente respecto de las cuestiones de hecho.

En cuanto a los efectos de los acuerdos convencionales, una vez alcanzado se incorpora al acto de liquidación, adquiriendo eficacia vinculante para las partes. No obstante lo cual, se prevé la posibilidad de que dicho acto sea impugnado si se constata la concurrencia de algún vicio del consentimiento: error, dolo o violencia.

La finalidad perseguida con la celebración de acuerdos es la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre que la rodea y aumentar así la certeza jurídica, lo que produjo como efecto indirecto, un notable descenso de controversias, la mejora de la actuación administrativa y, especialmente, de la recaudación (Bilbao Estrada, 2006).

tributario tenga importancia para las decisiones de negocios del obligado tributario”.

¹¹ El artículo 89 de la OA obliga a la Administración tributaria a trabajar conjuntamente con el ciudadano, a fin de prevenir conflictos. La precitada normativa indica que “La autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otras, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo”.

España¹²

España incorporó en la última década, figuras en las que el contribuyente participa activamente en la determinación parcial de la base imponible o de algún otro elemento de la cuantificación de la obligación tributaria.

Así, en el año 1995, la Ley de Impuesto sobre Sociedades introdujo los acuerdos previos sobre precios de transferencia (APAs) junto con otros tipos de acuerdos relativos al coeficiente de subcapitalización, a los gastos de inversión y desarrollo y a los de apoyo a la gestión entre entidades vinculadas.

Más recientemente, la nueva Ley General Tributaria (LGT), del 17/12/03, incorporó las actas con acuerdo, que suponen la posibilidad de que tanto la Administración tributaria como el contribuyente puedan someter a un acuerdo conclusivo el procedimiento inspector, originado en cuestiones inciertas que afectan a la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria.

La LGT delimita el ámbito material de aplicación de dichas actas a tres supuestos: a) apreciación de los hechos para la correcta aplicación de la norma, b) aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, y c) cuando sea preciso

¹² GARCIA NOVOA (2007) señala que la conflictividad ha crecido en la mayoría de los tribunales administrativos españoles de los que se tienen datos en los últimos años, trae a colación las memorias del Tribunal Económico Administrativo-Central (sin contar las causas acumuladas) que indica como total de causas ingresadas: 121.326 (2005) y 127.121(2006) y resueltas: 143.332 (2005) y 146.631 (2006). Luis Manuel Alonso González al tratar la conflictividad tributaria en España, señala entre las causas la superabundancia normativa y su patológica complejidad, la propensión natural de los administrados de procurar pagar lo menos posible. Desde el punto de vista cuantitativo, sostiene, el primer escalón de la conflictividad debemos situarlo en la confrontación obligado tributario/Administración Tributaria que se entabla en el seno de los múltiples procedimientos de gestión e inspección que se desarrollan anualmente, en “La Conflictividad Tributaria en España. Actualización de los resultados del informe sobre La Justicia Tributaria en España realizado por el grupo de investigación Derecho Tributario y Política Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona”

realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos que no pueden cuantificarse de forma cierta.

El inspector actuante debe apreciar la concurrencia de las circunstancias requeridas por el ordenamiento jurídico para proceder a la formalización del acta, la que contará con la autorización expresa del inspector-jefe.

Es dable mencionar que al momento de formalizar el acta el contribuyente deberá constituir garantía para cubrir el total de la deuda, de la sanción y el 20% de ambas, lo que asegura el cobro inmediato de la deuda.

Por otra parte, en los supuestos en que la Administración considere que la conducta del obligado puede ser constitutiva de delito, tipificado en el Código Penal, o se esté desarrollando proceso penal sobre los mismos hechos, el procedimiento administrativo quedará suspendido. Si se realizara acta con acuerdo concurriendo esas circunstancias, se tendrán por inexistentes.

A partir de su regulación legal y con la aprobación del modelo de acta con acuerdo (3/2/05), la Agencia Española de Administración Tributaria (AEAT) se ocupó de aplicarla con prudencia observando los efectos de su incorporación. Así, establecieron controles internos para evitar su desnaturalización y crearon una base de datos para unificar criterios técnicos y jurídicos que facilitan la tarea de los inspectores y resguardan el principio de igualdad.

En la actualidad, después de tres años de aplicación los resultados son muy alentadores, surgiendo como una herramienta complementaria eficaz para reducir los niveles de litigiosidad y mejorar la recaudación.

Estados Unidos de América

En EEUU el empleo de fórmulas transaccionales se encuentra muy extendido desde la década de los noventa, tanto la Administración tributaria como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de procedimientos de concertación administrativa, de modo que su traslado a sede judicial resulta excepcional.

El protagonismo que adquieren los procedimientos de conciliación en el sistema de EEUU, se explica básicamente por la combinación de los siguientes factores:

1. El ordenamiento consagra una serie de procedimientos encaminados a la concertación de entendimiento y voluntades entre contribuyentes y la Administración tributaria -se tratarán más adelante-;
2. La Administración tributaria de EEUU, *Internal Revenue Service* -IRS-, cuenta con un organismo administrativo –Oficina de Apelaciones-, independiente y neutral de los órganos de gestión, inspección y recaudación, especializado en materia de acuerdos;
3. La alternativa de la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta, para ambas partes, desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales del proceso, e incluso un sistema de sanciones por la presentación de recursos inconsistentes, con ánimo dilatorio.

Es decir que razones de economía, eficacia y celeridad son las que justifican la amplia utilización de fórmulas transaccionales en el país bajo estudio.

A partir de la llamada *Administrative Dispute Resolution Act*¹³, se reguló y fomenta la incorporación al procedimiento administrativo de los métodos de conciliación en materia tributaria. La normativa legal consagra una fórmula genérica para las transacciones tributarias, por la que se autoriza a la Administración Tributaria -*Internal Revenue Service, IRS*- a llegar a un acuerdo por escrito, con cualquier persona en

¹³ Ley Federal fue aprobada el 15/11/90.

relación con sus obligaciones, respecto de cualquier impuesto y para cualquier período.¹⁴

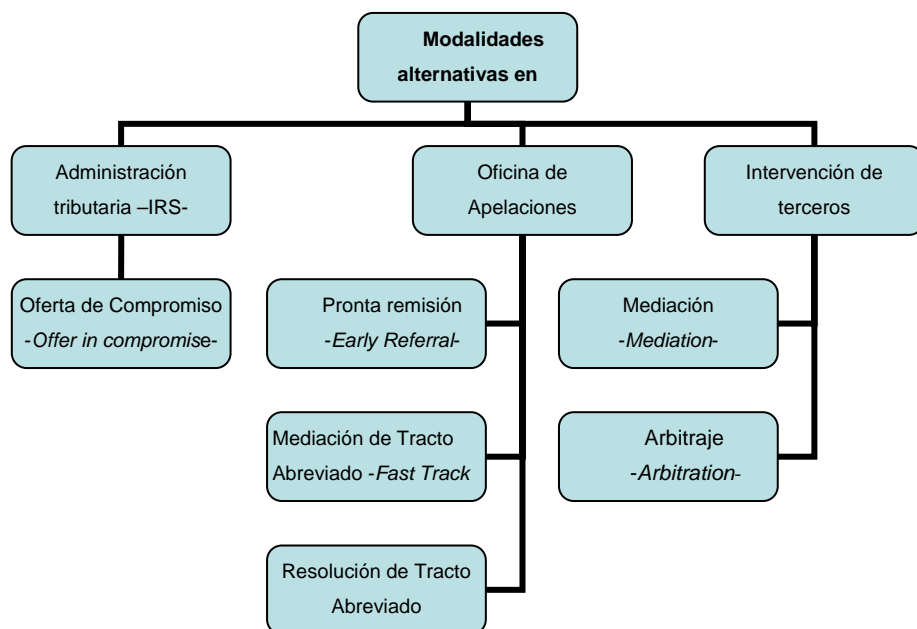
A la conciliación se accede a propuesta del contribuyente o de la Administración, siempre que exista incertidumbre sobre el contenido de la liquidación, por indeterminación de los hechos o por indefinición en la calificación de los mismos, o bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo. Si hubiera evidencias incontrovertibles respecto de los hechos y fuera indubitable la calificación tributaria de los mismos –por resultar la normativa de meridiana claridad o por estar asentada una jurisprudencia transparente en cuanto a su interpretación-, no existiría margen posible de someter las cuestiones a conciliación.

Entre las distintas formas alternativas de solución de controversias implementadas por el ordenamiento de EEUU, pueden citarse¹⁵:

¹⁴ Internal Revenue Code, Sección 7121. Las otras figuras transaccionales se encuentran reguladas en la sección 7122 y siguientes.

¹⁵ Internal Revenue Service (IRS) Department of the Treasury . Publication 4167 (Rev. 12-2005) Catalog Number 36239H. www.irs.gov (Keyword: Appeals).

Gráfico Nro. 2
Modalidades alternativas en materia fiscal – EEUU



Fuente: Elaboración propia.

Entre las particularidades propias que hacen a cada una de las modalidades de resolución alternativa mencionadas, pueden mencionarse:

La etapa más incipiente de conciliación se da con la **Oferta de Compromiso**¹⁶, que se desarrolla ante el mismo órgano de gestión, y representa un acuerdo entre la Administración y el contribuyente tendiente a resolver un conflicto, o el impago de impuestos, por un importe inferior a la deuda tributaria.

Puede accederse a dicho instituto en dos situaciones: duda sobre el mérito de la deuda o respecto de la posibilidad de pago de la misma, aunque en la práctica se aplica casi exclusivamente al segundo supuesto mencionado.

¹⁶ Sección 7122 del Internal Revenue Code, IRS.

Asimismo, cabe mencionar que la precitada modalidad se encuentra sujeta a condiciones de aceptación y resolutorias estrictas, que hacen que en la práctica se concreten muy pocos acuerdos cada año¹⁷.

En cuando al resto de los procedimientos, cabe destacar que interviene, en todos los casos, la *Oficina de Apelaciones* que es una institución administrativa dentro del *Internal Revenue Service –IRS-*, creada con el propósito de evitar el recurso directo al orden judicial. Dicha oficina se caracteriza por su especialización en materia de acuerdos y por su actuación neutral e independiente respecto de los órganos de gestión, inspección y recaudación.

Los funcionarios que integran dicho órgano *-Appeals Officers-*, procuran facilitar la comunicación entre las partes, en orden a obtener la información necesaria para comprender la naturaleza de la disputa que implica, entender el origen de las cuestiones controvertidas y la posición de ambas partes, de forma de advertir sobre los posibles caminos para resolverlo, tendiente a arribar a un acuerdo mutuo que sea coherente con la ley aplicable.

En relación con la **Pronta Remisión** *-Early Referral-*, se introdujo en el año 1994, alcanza a todo tipo de contribuyentes y se utiliza para lograr un acuerdo cuando durante el procedimiento de fiscalización surgen cuestiones controvertidas. Si en esta instancia no se arribara a un acuerdo, la cuestión no se someterá a reconsideración del Órgano de Apelaciones. Esta circunstancia torna este instituto menos atractivo que el *Fast Track Mediation*, que se estudiará seguidamente, el cual conserva la oportunidad de una reconsideración por ante el Órgano de Apelaciones, cuando en la primera instancia no se hubiere llegado a un acuerdo.

La **Mediación de Tracto Abreviado** o *Fast Track Mediation*¹⁸ se aplica a cuestiones suscitadas respecto de

¹⁷ “Revamped Offer in Compromise Program Plays New Role in Collection Process” IRS. FS-2006-22, July 2006.

¹⁸ El Servicio de Rentas Internas IRS, implementó esta forma de solución en julio del 2000, luego de un año de prueba piloto del

pequeños contribuyentes y el objetivo es alcanzar una solución al conflicto dentro de los cuarenta días desde la fecha en que las partes decidieron someter el conflicto a mediación, recae sobre cuestiones suscitadas a partir de la fiscalización y ofertas de compromiso, entre otras actuaciones.

La **Resolución de Tracto Abreviado** o *Fast Track Settlement*, opera respecto de medianos y grandes contribuyentes, se trate de cuestiones de hecho o de derecho, entre las ventajas enunciadas a su favor se cita la de obtener una respuesta dentro de los ciento veinte (120) días de la fecha en que las partes decidieron someter el conflicto a conciliación y la posibilidad de desistir del procedimiento en cualquier momento del procedimiento, con la consiguiente reanudación de los derechos de recurrir el acto motivo de la controversia.¹⁹

En lo que respecta a la **Mediación** –*Mediation*–, se trata de un procedimiento opcional con intervención de un tercero imparcial, tendiente a resolver la controversia cuya negociación fracasó en una primera etapa, a pesar de la buena fe para llegar a un acuerdo. Es procedente si la cuestión se encuentra bajo el procedimiento de apelación administrativa o respecto de las tentativas frustradas de acuerdos conclusivos y ofertas de compromiso.

En el año 2002 se introdujeron una serie de modificaciones a esta forma transaccional consistentes en la extensión de su aplicabilidad a las cuestiones de derecho, antes solo alcanzaba a las de hecho, y la eliminación de la limitación por monto, entre otras.²⁰

programa, que demostró sus ventajas en celeridad y eficiencia en la resolución de controversias en un estadio temprano del litigio. ISR. Revenue Procedure 2003-41 “Appeals Fast Track Mediation Procedure”.

¹⁹ IRS Revenue Procedure 2003-40, Part IV. LMSB/Appeals Fast Track Settlement Procedure, en www.irs.ustreas.gov

²⁰ Internal Revenue Bulletin. 2002-26. Department of Treasury. Internal Revenue Service. July 1, 2002. “Administrative, Procedural, and Miscellaneous”. U.S.A. Pág. 10.

El mediador puede ser un funcionario del *Internal Revenue Service*, de la Oficina de Apelaciones o de organizaciones privadas que actúa como facilitador, asistiendo a las partes en la búsqueda de los caminos para solucionar el litigio. Por regla general, una vez completado el acuerdo entre las partes para someter la cuestión a mediación, ésta se completará dentro de los sesenta días.

En cuanto al **Arbitraje** –*Arbitration*–, resultará procedente siempre que se refiera a cuestiones de hecho, que se encuentren recurridas y que las partes hubieran intentado aunque sin éxito, llegar a un acuerdo previo. Básicamente consiste en recurrir a un tercero para que resuelva la cuestión litigiosa, decisión que será obligatoria para las partes a partir de su aceptación.

Estos últimos dos sistemas alternativos -mediación y arbitraje-, no se conciben como la panacea del día a día de la resolución de litigios, sino como fórmulas excepcionales para determinados casos en los que no se han demostrado eficaces las fórmulas ordinarias. En cambio, los acuerdos convencionales de primer nivel –de acuerdo con los requisitos procedimentales y sustantivos a que se ha hecho referencia y otros en los que no procede extenderse aquí-, constituyen el sistema habitual de concertación tributaria que las Oficinas de Apelación y los órganos de gestión aplican de forma ordinaria y estandarizada.

Francia

El Libro de Procedimientos Fiscales francés consagra la figura de la Transacción Fiscal (*Chapitre III: Les Remises et Transactions a Titre Gracieux, Article L247/251*), indicando que es un convenio por el cual las partes terminan una reclamación en curso o prevén una por nacer, que tiene por objeto la atenuación de multas, penalidades o intereses de demora, siempre que no se encuentren firmes.

La transacción fiscal tiene una larga trayectoria en el derecho tributario francés, se utiliza mayoritariamente en la etapa de la comprobación administrativa y en el examen de las reclamaciones previas al contencioso. Este instrumento

se utiliza para finalizar expedientes que presentan dificultades, inconsistencias, o en los cuales el contribuyente por motivos de insolvencia justificada no puede pagar la totalidad de la deuda.

Para definir la aplicación de la transacción fiscal, la Administración tributaria francesa *Direction Générale des Impôts*- evalúa una serie de aspectos, a saber:

- Buena fe del contribuyente respecto de la operación que da origen a la situación conflictiva,
- margen de error en la interpretación de la normativa,
- relevancia de las cuestiones en litigio, y
- en todos los casos, el nivel de cumplimiento general del contribuyente.

Es dable destacar que los procedimientos fiscales propios del sistema tributario francés articulan diversas clases de comisiones mixtas destinadas a intervenir o arbitrar en los conflictos que se puedan plantear entre la Administración y el contribuyente, entre las que merecen mayor atención se encuentran (Tovillas Morán, 2002):

1. **Comisión Departamental de Impuestos Directos e Impuestos Sobre la Cifra de Negocios:** Se trata de una comisión paritaria. Éste órgano es presidido por el Presidente del Tribunal Administrativo o por un miembro del Tribunal y junto a él dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos (grado de inspector-jefe como mínimo) y tres representantes de los contribuyentes afectados. La forma de determinar los representantes de los contribuyentes varía según el tipo de actividad que desarrollen. Así por ejemplo, cuando se trata de la determinación del beneficio industrial y comercial los representantes son designados por la Cámara de Comercio o Cámara profesional correspondiente.

2. **Comisión Departamental de Conciliación:** está compuesta por un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, que actúa como presidente, un representante de la Administración tributaria y tres por los contribuyentes. Constituye una función arbitral tendiente a la determinación de la base imponible.
3. **Comité consultivo para la represión del abuso de derecho:** está formado por un Consejero de Estado, como Presidente, un Consejero del Tribunal de Casación, un profesor de las facultades de Derecho y el Director General de Impuestos y opera cuando se constata la existencia de abuso de derecho.

En lo que respecta a los efectos propios de la transacción, una vez concluida es definitiva, reviste autoridad de cosa juzgada, e impide que las partes en litigio puedan impugnar el acuerdo en un procedimiento contencioso.

Por último, es dable traer a colación el informe elaborado por el Consejo de Estado Francés²¹ sobre las ventajas en las que redundó la aplicación de la transacción fiscal, así se mencionaron (González Cuéllar Serrano, 1998):

- Elemento de calidad del servicio público, toda vez que los derechos están fijados en forma clara y rotunda.
- Rápida regulación de los litigios con referencia a los procedimientos judiciales.
- Ahorro del dinero público, ya que evita la duración y las costas de los procedimientos judiciales.
- Aumentó la eficacia del propio contencioso administrativo. Ayudó a su descongestión y

²¹ El Informe mencionado fue elaborado por el Consejo de Estado de Francia el 4.2.1993 “Régler autrement les conflits: conciliation, transaction, arbitrage en matière administrative”.

permitió que sólo aquellos conflictos de calado y complejidad que comportan cuestiones de derecho puedan examinarse en profundidad en el marco citado.

- En datos estadísticos: más del 90% de las sanciones y recargos tributarios se resuelven por vía transaccional.

Italia

Italia tiene una larga trayectoria en la materia que se remonta a principios del siglo XX, su ordenamiento jurídico consagra dos importantes mecanismos de resolución alternativa de conflictos tributarios, uno en el ámbito administrativo, denominado *Accertamento con adesione*²² – Acuerdo con Adhesión-, y el otro en el ámbito judicial, la *Conciliazione Giudiziale* –Conciliación Judicial-.

La primera de las figuras mencionadas, el **Acuerdo con Adhesión**, consiste en un acuerdo entre la Administración

²² A partir del año 1958 se establece la figura del concordato – actualmente denominada “accertamento con adesione”-, que consistía en la adhesión del contribuyente a la liquidación de la Administración tributaria, mediante la suscripción de un acto firmado por ambos, aplicable de forma generalizada, tanto en impuestos directos como indirectos. Con la reforma tributaria del año 1973, el concordato se empezó a aplicar únicamente para determinar el valor real en materia de impuestos sobre transmisiones. Los acuerdos pasan a un segundo plano debido fundamentalmente a que el legislador estableció el método analítico como sistema principal para la determinación de la base imponible, basado en la contabilidad, y aplicándose el método sintético o inductivo sólo en supuestos muy concretos. En este contexto, una figura como el concordato no tenía razón de ser. Los años sucesivos se caracterizan por un incremento en la conflictividad entre el Fisco y los contribuyentes que llevó a la reincorporación del accertamento con adesione –antes concordato-, primero mediante el Decreto Legislativo de 30 de septiembre de 1994, N° 564 con un ámbito de aplicación restringido, más tarde, a través de la Ley de Acompañamiento de la Ley de Presupuestos para el año 1997. El Parlamento pidió la revisión del instituto en cuestión, que derivó en el dictado del Decreto Legislativo del 19 de junio de 1997, que rige actualmente la figura en cuestión.

Tributaria y el contribuyente, dirigido a prevenir y resolver divergencias en oportunidad de la determinación de la obligación tributaria, es de carácter optativo y aunque la normativa no especifica nada al respecto, la doctrina entiende que el Acuerdo con Adhesión puede referirse a cualquier cuestión estimativa de hecho o de derecho, inherente a la relación tributaria.

El instituto en cuestión es aplicable a todos los obligados tributarios y prácticamente a la totalidad de los impuestos del sistema tributario italiano (imposición directa, IVA, patrimoniales y sucesiones, entre los más importantes), puede iniciarse a instancia de la Administración tributaria o del obligado.

Si se arriba a un acuerdo se redacta el llamado *atto di adesione* firmado por el contribuyente y por el superior jerárquico del órgano administrativo correspondiente - Director del *Ufficio delle Entrate*-. Este documento debe recoger los elementos y la motivación en la que se basa el acuerdo, la cuota a ingresar y los intereses de demora y, en su caso, las sanciones, que se reducen a un cuarto del mínimo establecido por la ley. El detalle exigido constituye una garantía de transparencia, tendiente a evitar posibles maniobras.

Aunque en principio no es factible la impugnación del acuerdo, por su carácter definitivo, es susceptible de un posterior control judicial acerca de su legalidad en supuestos excepcionales regulados por la ley. En tal sentido, el acuerdo cede, por ejemplo, si se llegara a descubrir nuevos elementos que determinen un mayor valor comprobado, superior al 50% de la cantidad concordada o superior a un determinado monto de euros (77.468,5 euros).

El acuerdo con adhesión se perfecciona con el pago íntegro de la deuda, la mora o incumplimiento del acuerdo supone la recuperación de la plena potestad administrativa tributaria extinguiendo el procedimiento realizado.

El fundamento que avala la aplicación de esta figura reside en el diálogo que, necesariamente, debe instaurarse entre el contribuyente y la Administración para argumentar

la validez de sus pretensiones. El contribuyente mediante alegaciones, pruebas y documentos relacionados con el objeto del procedimiento tratara de rebatir la postura administrativa pero esto no comporta que la Administración tributaria se deshaga de su potestad de imposición, sino que simplemente la llevará a replantearse la corrección o no de su postura anterior.

Por último, cabe traer a colación las palabras de Rafaello Lupi (1997) quien entendió que el concordato no constituye un acto de disposición del crédito tributario, sino un compromiso sobre aspectos controvertidos de la determinación del impuesto.

Supone con mayor claridad una regla transaccional la segunda de las figuras mencionadas, la **Conciliación Judicial**²³, por cuanto a través de un acuerdo se intenta poner fin a una controversia existente entre la Administración tributaria y el contribuyente, que se encuentra en procedimiento contencioso.

En dicho procedimiento intervendrá la Comisión Tributaria Provincial o de primer grado -jurisdicción especial tributaria-, que es un órgano colegiado con competencia para resolver los recursos interpuestos por los contribuyentes contra los actos de la Administración tributaria, respecto de la prácticamente totalidad de los impuestos, incluso locales.

El acuerdo puede recaer sobre cuestiones de hecho o de derecho y procede respecto de todas las reclamaciones pendientes ante la Comisión Tributaria. La conciliación puede ser total, poniendo fin definitivamente a la controversia, o parcial, esto es, se llega a un acuerdo respecto a parte de la controversia, continuando el juicio

²³ En el año 1992, tras varios intentos de regulación de formas convencionales de resolución de los conflictos en materia tributaria, se regulan las primeras fórmulas de conciliación tributaria mediante el Decreto Legislativo 546/1992, que establecía el nuevo procedimiento contencioso tributario, posteriormente, en el año 1994, fue modificado. La normativa actual se recoge en el Decreto Legislativo 218/1997, del 19 de junio.

para resolver la parte de la misma sobre la que no se ha conciliado.

Es dable precisar que existen dos clases de procedimientos, extrajudicial y judicial. Respecto al primero de ellos, debe tener lugar antes de la primera vista sobre el fondo de la cuestión y lo proponen las partes. Si las partes llegan a un acuerdo, lo formalizan por escrito y lo presentan a la Comisión que se ocupará de realizar el control de legitimidad de los requisitos de la propuesta, sin entrar en el fondo. La confirmación por el Presidente de la Comisión dará por extinguido el juicio. En el segundo caso, la propuesta puede ser planteada por las partes e incluso por la propia Comisión, y si se logra un acuerdo, se redacta un acta que pondrá fin al proceso judicial.

El perfeccionamiento de la conciliación se produce con el pago del importe de la deuda conciliada (principal, sanción reducida e intereses), dentro de los veinte días del acuerdo.

Es dable mencionar que la conciliación autoriza la reducción de la sanción a un tercio del importe del tributo conciliado, y si hubiere delito, sigue el procedimiento penal, no obstante que se toma la conciliación como una circunstancia atenuante, que consiste en la reducción de la pena hasta la mitad y la no aplicación de penas accesorias.

En lo que hace a los efectos de la Conciliación Judicial, esta pone fin a la controversia y tiene efectos de cosa juzgada.

En la práctica, ambos institutos han tenido una extraordinaria acogida, lo que ha permitido dejar atrás la situación de colapso en la que se encontraban los tribunales en el ámbito tributario en la década de los noventa.

Ambos instrumentos otorgan beneficios en materia penal para los contribuyentes consistentes en la reducción de las sanciones a la mitad de lo que le hubiera correspondido por delitos fiscales, según la normativa legal.

Se advierten una serie de ventajas con la implementación de los precitados instrumentos, en el caso del acuerdo con

adhesión, constituye un instituto de carácter preventivo muy importante dentro de la Administración tributaria italiana, porque evita un gran número de litigios y la conciliación judicial, le permite a la Administración tributaria obtener el cobro inmediato de la deuda tributaria. Desde la perspectiva del contribuyente, representa una reducción de las sanciones y para ambas partes la ventaja de que al poner fin a la controversia o evitar el inicio de un conflicto, se evitan los costes y la lentitud de un contencioso.

Lo explicitado en cuanto a las ventajas de los precitados instrumentos y su incidencia en la reducción de los niveles de litigiosidad en materia fiscal se ve reflejado en las cifras que muestra la Agenzia Entrate de Italia y que se vuelcan en los cuadros que siguen:

Período	Reclamaciones Pendientes en las Comisiones Tributarias²⁴
Al 31/12/92	Más de 3.000.000
Al 31/12/99	1.460.505
Al 31/12/00	1.189.353

Período	Causas ingresadas en las Comisiones Tributarias
Año 1994	Más de 700.000
Año 2000	300.000

A criterio de Vincenzo Busa (2007) dicha disminución responde básicamente a dos factores: los mejores servicios brindados a los contribuyentes y los mecanismos de prevención y resolución de conflictos, antes estudiados.²⁵

²⁴ Cuando se hace referencia a las Comisiones Tributarias, estas comprenden a las de Apelación de Primero y Segundo Grado y a la Central.

²⁵ Estadísticas publicadas en Il Sole Ore, 9 de enero de 2002, según los datos facilitados por el Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

Experiencia en los países de América Latina.

Brasil²⁶

A propuesta del Poder Ejecutivo se elevó al Poder Legislativo un anteproyecto de ley tendiente a la adopción de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria²⁷ que comprende la transacción y conciliación en sede administrativa y judicial.

Entre los fundamentos que avalan la decisión de implementar los precitados mecanismos convencionales, se sostuvo que a través de éstos no se intenta “negociar” la deuda tributaria, sino en cambio buscar una solución más ágil al conflicto tributario, a partir de concesiones recíprocas que ayuden a disminuir el nivel de litigiosidad y mejorar la eficiencia en el proceso de recaudación, y que como consecuencia se reduzca progresivamente el pasivo tributario. Asimismo, parten de la necesidad de mejorar el relacionamiento contribuyente/Fisco, acentuando el compromiso de colaboración democrática con los intereses del Estado (TAVEIRA TORRES, 2007).

²⁶ El pasivo tributario federal en Brasil rondaba los 600 billones de reales en el año 2006, de los cuales una cifra superior a los 200 billones de reales corresponden al ámbito de los impuestos federales, situación que llevó al gobierno a plantearse la necesidad de reducir progresivamente el pasivo tributario mediante instrumentos ágiles (TAVEIRA TORRES, 2007).

²⁷ La Procuraduría de Hacienda Nacional de Brasil, mediante Oficio N° 624/PGFN-PG, del 14 de marzo del 2007, suscripto por el Sr. Luis Ignacio Lucena Adams, Procurador General, sometió al Ministro de Hacienda dos anteproyectos de ley, el primero estableciendo reglas sobre transacción y conciliación administrativa y judicial de las controversias tributarias y otras soluciones alternativas de controversias tributarias –objeto del presente estudio-, y otro, relativo a la Ejecución Fiscal Administrativa. El citado anteproyecto fue elevado por el Poder Ejecutivo al estudio y consideración del Poder Legislativo, bajo el nombre de “Dispoe sobre transacao, conciliacao administrativa e judicial e outras solucoes alternativas de controversias tributarias, nas hipoteses que especifica, e dá outras providencias”.

Las diferentes modalidades que propone el anteproyecto de ley abarcan:

- **Conciliación o Transacción Administrativa y Judicial:** puede iniciarse de oficio por la autoridad competente o a pedido del contribuyente una vez interpuesta formalmente la controversia en el procedimiento administrativo o judicial, inclusive puede plantearse en el procedimiento de ejecución fiscal.
- **Transacción por adhesión:** a diferencia de la transacción específica que busca dar solución a un caso determinado, la transacción por adhesión busca extender la solución de un conflicto a todos los supuestos semejantes. El Procurador General de la Hacienda Nacional (Proc. Geral da Fazenda Nacional) identificará los casos que deban ser objeto de transacción por adhesión, estableciendo los requisitos y condiciones que deberán cumplir los interesados para poder acceder a la adhesión. El tratamiento conferido tendrá efectos *erga omnes* y será aplicado en todos los casos idénticos, incluso cuando sirva para resolver parcialmente el conflicto.
- **Transacción en concurso o quiebra:** cuando se declare el concurso o la quiebra del contribuyente la Procuraduría podrá pedir al juez competente la conversión del proceso en transacción tributaria. La conversión sólo será procedente cuando el patrimonio y los ingresos totales del fallido muestren la imposibilidad de cubrir el total de los créditos fiscales.
- **Transacción mediante recuperación tributaria:** tendiente a favorecer la superación de crisis económico-financieras del deudor, en pos de preservar la fuente productora del empleo. El contribuyente podrá presentar el plan de recuperación tributaria con indicación de las deudas vencidas, inscriptas o no en la deuda activa de la Nación.

- **Arbitraje en el curso de una transacción:** procederá únicamente cuando el conflicto verse sobre cuestiones de hecho, que exijan conocimientos técnicos. En ese supuesto, la autoridad competente podrá mediante acto motivado solicitar opinión técnica de órganos y profesionales habilitados, o bien, admitir el nombramiento de árbitros para efectuar un arbitraje. Los contribuyentes que pretendan recurrir al arbitraje deberán celebrar previamente un compromiso arbitral, por el cual aceptan los términos de la decisión que adopten los árbitros. Para el decisorio se unificará el tratamiento con las actuaciones administrativas o judiciales en curso, siendo la decisión vinculante en todos sus términos.
- **Transacción penal tributaria:** los contribuyentes condenados por delitos contra el ordenamiento tributario, siempre que la sanción sea inferior a tres años o por deudas impagas, podrá firmar un compromiso de corrección de conducta con anuencia del Ministerio Público, para la conversión de la sanción en prestación de servicios comunitarios, acompañado del pago íntegro de la deuda tributaria.
- **Transacción preventiva:** en los supuestos de potencial litigiosidad o clara incertidumbre del texto legal, el Procurador General de la Hacienda Nacional con autorización del Ministro de Hacienda podrán habilitar la realización de una transacción preventiva. Podrá pedirla el contribuyente o bien el representante del sector económico involucrado, siempre que tengan fundadas razones de que la medida cuestionada pueda constituirse en un potencial conflicto. Los efectos de la transacción son *erga omnes*.
- **Ajuste de conducta tributaria:** en los casos en que la fiscalización detecte que el contribuyente no ha cumplido adecuadamente la legislación tributaria, podrá aceptar someterse a un ajuste

final de conducta -“*Termo de Ajustamento de Conduta*”-, tendrá los efectos de la denuncia espontánea y exige ser cumplida íntegramente en los siguientes 5 años, bajo apercibimiento de revocación y cobro de los valores íntegros de las multas e intereses por mora adeudados. El ajuste será firmado en el ámbito de la Procuraduría de Hacienda Nacional, ante quien se presentarán las condiciones y propuestas para el cumplimiento de la obligación tributaria, y será viable siempre que no contradiga la normativa legal específica y reconozca expresamente rectificar los errores incurridos así como la deuda pendiente.

- **Consulta preventiva antielusiva:** el contribuyente puede presentar esta consulta, con un informe circunstanciado describiendo las operaciones, actos o negocios jurídicos que pretenda realizar, acompañado de la documentación respaldatoria pertinente, y precisando el régimen legal tributario que estima aplicable al caso, así como la interpretación o solución jurídica que pretende adoptar, para someterlo a confirmación previa de la Administración Tributaria. Este procedimiento no está orientado a la solución de consultas ordinarias, sino que se aplica a supuestos de objetiva condición de incertidumbre sobre el régimen jurídico aplicable, que pueda ser interpretado como simulación, interposición de ficta persona, control de precios de transferencia, o afecte a la reclasificación de operaciones, actos o negocios jurídicos, transformación, fusión, cesión o incorporación societaria, operaciones con el exterior, etc. La respuesta tendrá alcance para el contribuyente.

Asimismo, el anteproyecto en cuestión prevé la aplicación de sanciones penales a quienes antes o después del acto transaccional realicen actos fraudulentos para obtener una ventaja indebida en cualquiera de las modalidades transaccionales prevista por la ley, que resulten o puedan derivar en perjuicio para la Hacienda Pública Nacional.

A criterio de TAVEIRA TORRES (2007), dado el elevado pasivo tributario existente en Brasil, se torna necesario adoptar algunas medidas alternativas, como la creación de un *Ombudsman fiscal* con competencia preventiva al estilo de lo que existe en Madrid, así como también, la introducción de medidas alternativas de solución de controversias como la transacción y arbitraje en materia tributaria. Destaca el citado autor que diversos países que aplicaron mecanismos alternativos de solución de controversias, como los receptados en el anteproyecto de ley propuesto para Brasil, alcanzaron buenos resultados en la reducción de sus pasivos tributarios.

Colombia

Colombia aplica desde el año 2000, en forma interrumpida, lo que denomina Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo en materia tributaria, siendo su última implementación en el año 2007.²⁸

El mentado procedimiento rige en fase administrativa y judicial y consiste básicamente en la reducción de la deuda tributaria, sanciones e intereses. Si la conciliación se produce en la etapa administrativa, se autoriza una reducción del 25% cuando el acuerdo se produce después de la notificación de la determinación de la deuda y siempre que el contribuyente no recurra. Es aún mayor la disminución, que llega al 50% del mayor impuesto determinado, sanciones e intereses, cuando el acuerdo se logra antes de la determinación del impuesto. En cambio el acuerdo logrado en la etapa judicial, denominado Conciliación Judicial, autoriza una reducción del 20% del mayor impuesto, sanciones e intereses.

A los fines de llevar adelante los mentados procedimientos se establecen los Comités de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), como órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por mutuo acuerdo. Estos comités están

²⁸ Por Decreto N° 344 del 8/2/07 se reglamento la Ley N° 1111 de 2006 que autoriza la conciliación y terminación por mutuo acuerdo.

integrados por el administrador, el Jefe de la División de Liquidación y el Jefe de la División Jurídica.

En este punto es dable precisar que el mecanismo precitado, se trata en realidad de terminaciones del procedimiento aceptando la pretensión fiscal con quita, esto es, la renuncia legalmente tasada a una parte del crédito tributario autorizada para quienes adhieran al procedimiento de Conciliación y Transacción. Es dable diferenciar el instituto consagrado en Colombia, de la terminación convencional de conflictos que se viene analizando en el presente trabajo, que a diferencia propone poner fin a una situación litigiosa, incierta que se presente en oportunidad de aplicar la normativa tributaria a un caso concreto, buscando la resolución más justa y eficiente posible del conflicto a través del acuerdo de las partes.

Uruguay

La Ley de Presupuesto aprobada en diciembre de 2005,²⁹ con vigencia a partir del año 2006, incorporó un capítulo con normas en materia tributaria, entre las que cabe destacar la que doto a su administración tributaria, Dirección General Impositiva (DGI), de facultades para realizar acuerdos con los contribuyentes que son objeto de fiscalización.³⁰

La normativa legal distingue si el acuerdo de determinación del adeudo tributario se realiza total o parcialmente sobre base presunta de la que se efectúa sobre base cierta. Para el primer caso, autoriza los acuerdos sobre los impuestos, multa y los recargos, mientras que para el segundo supuesto, base cierta,

²⁹ Ley N° 17930 del 19/12/05, artículos 471 a 473 inclusive, con vigencia a partir del primero de enero de 2006.

³⁰ El Código Tributario Uruguayo no reconoce a la transacción como un modo de extinción de la obligación tributaria, pero de todos modos, con anterioridad a la reciente incorporación de la Ley de Presupuesto, cabe mencionar que existe una norma -artículo 518 del Decreto Ley N° 14.189-, que preveía la realización de acuerdos entre la Administración y los administrados como una modalidad de determinación para situaciones específicas, que nunca fue reglamentado por lo que no se aplicó debidamente.

autoriza el acuerdo únicamente respecto de las multas y recargos, no así sobre el impuesto.

La Cámara de Senadores eliminó el plazo de 150 días, contados desde la fecha de inicio de la fiscalización, que se planteaba para poder arribar a los acuerdos, y por otra parte, incorporó una norma que establece que en ningún caso el acuerdo podrá reducir en más del 75% los importes adeudados por multas y recargos.

En otro orden, es dable señalar que a fin de asegurar la pronta recaudación de los adeudos, la normativa autoriza a la Administración tributaria a una reducción de los recargos incluidos en los acuerdos citados en el párrafo anterior, cuando el contribuyente cancele el total de la deuda dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la firma del acuerdo o en el mismo plazo, constituya aval bancario o seguro de caución por el mismo importe, a satisfacción de la Administración.

En lo que respecta a las formas y condiciones del acuerdo, serán establecidas en la reglamentación que a tal efecto dictará el Poder Ejecutivo, la que al momento se encuentra pendiente.

Se trata de una medida recientemente aprobada por Uruguay en el marco de una serie de reformas substanciales efectuadas al sistema tributario de ese país, tendientes a dotar de nuevas herramientas a la DGI para poder llevar a cabo sus cometidos, enmarcada en los denominados mecanismos alternativos de solución de controversias entre la Administración y el contribuyente.

República Bolivariana de Venezuela.

El derecho tributario venezolano a diferencia de lo que ocurre en el resto de los países de América Latina consagra en su Código Tributario, diferentes mecanismos alternativos de prevención y solución de controversias en materia fiscal.

En primer término, es dable mencionar la consulta tributaria y los acuerdos anticipados sobre precios de transferencia, que actúan con carácter eminentemente preventivo, otorgando una mayor seguridad jurídica al permitir conocer de antemano la posición de la

Administración y del contribuyente, anticipándose de esa manera al conflicto.

En segundo lugar, merecen destacarse otras dos modalidades, la **Transacción Judicial** y el **Arbitraje Tributario** –Capítulos V y VI del Código Orgánico Tributario de 2001-.

En relación con la **Transacción Judicial**, el citado plexo normativo prevé que las partes podrán terminar el proceso judicial pendiente mediante transacción. A tal efecto, la parte recurrente deberá requerirlo, antes del acto de informes, mediante un escrito que exprese los fundamentos de su solicitud. El Tribunal dará aviso a la Administración tributaria –Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT-, la que si estima pertinente el pedido procederá a formar el expediente del caso y a dar su opinión sobre los términos en que considera procedente la transacción, para remitirlo a la Procuraduría General de la República³¹. La falta de pronunciamiento por parte de la Procuraduría General de la República, dentro del plazo de treinta (30) días, se considerará como aceptación de llevar a cabo la transacción.

Cuando la Administración tributaria estima procedente la transacción, redacta el acuerdo y lo comunica al interesado, el que debe responder dentro de los cinco (5) días si se acoge al acuerdo o lo rechaza. En el supuesto de aceptación del acuerdo, la Administración tributaria, conjuntamente con el interesado, suscribirán el acuerdo de transacción, el cual una vez homologado por el tribunal tendrá efecto de cosa juzgada. En cambio, la no aceptación del acuerdo por parte del interesado reiniciará el juicio.

En cuanto al **Arbitraje Tributario**, procede cuando la controversia se encuentra en sede judicial, esto es, una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. El Código Orgánico Tributario prevé que las partes podrán de

³¹ No se requerirá la opinión de la Procuraduría General de la República cuando el asunto sometido a ella no exceda un monto predeterminado por la normativa legal que rige la materia y que difiere según se trate de personas naturales o jurídicas.

mutuo acuerdo someter a arbitraje independiente³² las disputas surgidas en materia susceptibles de transacción, y formalizarán el arbitraje en el mismo expediente debiendo expresar con claridad las cuestiones que se someterán al conocimiento de los árbitros.

En lo que respecta a las materias objeto de arbitraje cabe señalar que el Código Orgánico Tributario de 1982, siguiendo el Modelo OEA-BID, admitió la transacción judicial tributaria, pero sólo para la determinación de los hechos y no sobre el derecho. Esta limitación desaparece en la nueva versión del Código Orgánico Tributario de 2001, en el entendimiento de que resulta sumamente difícil que pueda haber transacción sólo sobre los hechos sin incidir en la norma jurídica, toda vez que existe interdependencia entre ambas cuestiones (Bóveda, 2004).

Para llevar adelante el arbitraje se designará un Tribunal Arbitral, compuesto por tres árbitros, uno designado por cada parte y el tercero designado por los dos árbitros. El procedimiento culmina con un laudo arbitral, publicado por el Tribunal Superior de lo Contencioso Tributario. El mencionado laudo será de cumplimiento obligatorio para las partes y solo podrá ser apelada cuando se hubiera dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros.

A criterio de Bóveda (2004), el arbitraje tributario en Venezuela obtendrá sus objetivos si resulta en mayor celeridad, eficiencia, sencillez, transparencia, menor formalidad, reducción de costos, etc., es decir, si satisface los intereses generales y beneficia al Fisco y a los contribuyentes logrando una decisión equitativa e imparcial en menor tiempo. En cambio si las ventajas que ofrece no son aprovechadas, sus desventajas (como podrían ser elevados costos y honorarios de los árbitros y la eventual apelación en

³² El Código Orgánico Tributario permite el arbitraje independiente, no el arbitraje institucional. La diferencia fundamental a destacar entre ambos radica en que el institucional es el que se realiza a través de centros de arbitraje reconocidos por la ley, entre los que se encuentran centros creados por cámaras de comercios, asociaciones de comerciantes, nacionales o internacionales, universidades, etc., en cambio el independiente es el regulado por las partes, sin intervención de dichos centros.

casos de decisiones no unánimes) pueden conducir a un gradual rechazo como método alternativo para resolver disputas tributarias.

Ventajas y Desventajas de los mecanismos alternativos de resolución de controversias

El estudio de la experiencia comparada en materia de acuerdos preventivos y resolutiveos en materia tributaria, nos lleva a reflexionar sobre la posibilidad de incorporarlos en nuestros ordenamientos legales, sin perder de vista la coyuntura e idiosincrasia propia de nuestros pueblos.

Dicho ejercicio nos conduce a plantearnos una serie de posibles ventajas y desventajas en que podría redundar la adopción de mecanismos alternativos de prevención y solución de controversias en materia tributaria, que se detallarán seguidamente.

Ventajas

- **Reducir el nivel de litigiosidad:** sea a través de la prevención o pronta resolución del conflicto tributario. Las experiencias consagradas en el derecho comparado demostraron ser un instrumento eficaz para reducir y prevenir los altos niveles de litigiosidad imperantes.
- **Recomponer las relaciones entre el ciudadano y el Estado:** una mayor participación y colaboración en el proceso decisorio y la búsqueda del consenso en sustitución de la imposición administrativa unilateral, aplicado al esclarecimiento de la cuestión litigiosa, constituyen una apuesta firme a favor de la preservación y mejora del vínculo entre las partes, así como una mejor aceptación social de las decisiones administrativas.
- **Favorecer la celeridad y economía en la resolución de los conflictos:** la resolución convencional de los casos conflictivos que tienen

incertidumbre en el resultado, genera un aumento de la eficacia, producto de la agilización de la actuación administrativa y descongestionamiento de los tribunales. Así, con el acuerdo convencional, la Administración Tributaria procura evitar la prolongación de una situación conflictiva con pocas posibilidades de éxito. Asimismo, mediante la disminución de la conflictividad que supondría el acuerdo convencional se evitarían costes que se concretan en los de investigación y detección del sujeto infractor, los de persecución (examinar y contestar los recursos administrativos o contenciosos interpuestos), los de enjuiciamiento (derivados de la actividad de los tribunales) y los costes de cobro final (ejecución de decisiones). Es decir, resulta económico por cuanto reduce los costes que supone el litigio para ambas partes.

- **Complementar las garantías judiciales:** la implementación de mecanismos compositivos no significa limitar o sustituir la protección judicial, sino complementar las garantías judiciales con otros mecanismos. Ello se traduciría en ventajas tanto para el interés general –mejora del sistema judicial- como para el ciudadano que recurre -obtención de una respuesta rápida y adecuada a su presentación-.
- **Fortalecer la seguridad jurídica y estimular la atracción de inversiones:** sobre el particular cabe traer a colación el criterio sostenido por el Tribunal Constitucional de España (Sentencia 27-1981) en cuanto sostuvo que la terminación convencional también garantiza la seguridad jurídica en sus tres dimensiones: a) conocimiento y certeza del Derecho positivo; b) confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social; c) previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las

conductas de terceros, situación que termina favoreciendo la atracción de inversiones.

- **Incrementar la recaudación:** las experiencias comparadas muestran un elevado cumplimiento de los acuerdos convencionales. Los fundamentos residen tanto en la exigencia de constitución de garantía como requisito para celebrar los acuerdos, como en que se trata de una solución consensuada, no impuesta por un acto administrativo unilateral, que trae aparejada una mayor aceptación social de la decisión. No obstante lo expuesto, es menester no confundir que la adopción de estos mecanismos alternativos no persigue el aumento de la recaudación como fin en si mismo, sino que traen aparejado como consecuencia el incremento de la misma. A contraposición de lo que ocurre actualmente en que el exceso de litigiosidad esta causando pérdidas económicas inequívocas a la Administración y a los contribuyentes.
- **Favorecer la competitividad de las empresas.** La seguridad jurídica vista como certeza del derecho aplicable y previsibilidad de los actos, producto de la resolución del conflicto, coadyuvan a favor de la competitividad de las empresas. Éstas, en cuestiones litigiosas podrán acudir a la resolución convencional, que les permite calcular el coste de sus operaciones comerciales en forma cierta sin temer una modificación posterior.
- Por último, cabe citar la **Teoría del sacrificio compartido:** parte de la doctrina entiende que cuando estamos frente a cuestiones inciertas, litigiosas, que habilitan el acuerdo convencional, se debe aceptar la teoría del sacrificio compartido respecto de lo que pretendía obtener, para de esa forma encontrar una solución razonable a la cuestión planteada. En otras palabras, implica aceptar la obtención de

un determinado crédito tributario, ante la incertidumbre de su pérdida total frente a un factible fallo adverso.

Desventajas

- **Cede supremacía administrativa.** Están quienes sostienen que la intervención del particular implica una cesión de supremacía administrativa a favor de aquéllos. Sobre el particular, cabe recordar –ver Acápite 4–, que la fijación unilateral por parte del Estado, de los elementos inciertos de la obligación tributaria, no garantiza una mayor protección del interés social y, por el contrario, la intervención de la voluntad del particular puede otorgar más garantías de corrección al acto administrativo, así como una mayor aceptación por parte del contribuyente. En consecuencia, la cesión de supremacía que representaría la admisibilidad de los acuerdos convencionales en materia tributaria, será a favor de principios de raigambre constitucional como son una mayor participación ciudadana, seguridad jurídica, etc.
- **Facilita la connivencia entre el funcionario y contribuyente.** La implementación de estos acuerdos convencionales podría derivar en una ampliación de los márgenes de discrecionalidad, así como en su utilización desmesurada, dando lugar a un sinnúmero de corruptelas administrativas contrarias al interés general. Sobre el particular cabe precisar que la discrecionalidad para prevenir o solucionar conflictos, no difiere de la empleada para llevar adelante una fiscalización, y esta no conlleva necesariamente conductas disvaliosas de los funcionarios intervinientes, vale decir, esta supuesta desventaja no podría constituirse en argumento válido para desalentar la celebración de acuerdos convencionales, situación que de suscitarse debería ser corregida por los mecanismos ordinarios previstos por el ordenamiento

jurídico. Las conductas disvaliosas deben corregirse con procedimientos transparentes y mecanismos de control, pero sin que ello pueda constituirse en fundamento para la no aplicación de un instituto valioso para solucionar conflictos en la relación Fisco-contribuyente. Asimismo cabe mencionar que el carácter contradictorio del procedimiento así como una apropiada regulación legal, pueden ayudar a reducir considerablemente los riesgos señalados.

- **Afecta el principio de igualdad:** Algunos autores estiman que la adopción de acuerdos convencionales puede vulnerar la interpretación tradicional de los principios de igualdad en la carga, por cuanto implica una solución singular para cada contribuyente. Al respecto, es dable señalar que tanto la doctrina como la experiencia comparada entendieron que la forma de evitar esta posible vulneración de garantías y principios básicos de la tributación, es mediante la publicación de los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria, sea a través de la recepción del criterio en una norma de carácter general, publicación del dictamen jurídico, etc. Es decir que, los riesgos de vulneración del principio de igualdad que puede acarrear la falta de uniformidad de los criterios puede soslayarse con su correspondiente publicación, esto es, que el criterio sostenido en las consultas tanto como en los acuerdos convencionales, una vez incorporados a la correspondiente resolución administrativa o acta de inspección, se hagan públicos de forma de darles eficacia *erga omnes* para todo aquel que acomode su conducta al mismo. En consecuencia, la publicación de los acuerdos, reforzaría y facilitaría el acceso y conocimiento del criterio sustentado por la Administración, lo que se constituirá en una garantía de transparencia y control para los ciudadanos.

Otras sugerencias tendientes a evitar o mitigar posibles inconvenientes derivados de la incorporación de mecanismos alternativos de solución de controversias, son:

- Prever la intervención de órganos administrativos dotados de independencia funcional respecto de aquellos agentes fiscales que han intervenido previamente en los procedimientos de verificación, fiscalización o determinación;
- Establecer que el procedimiento de conciliación o acuerdo sea siempre alternativo.
- Regular lo más detalladamente posible el régimen jurídico que da marco a la figura que se pretende implementar, esto es: sujetos intervinientes, objeto del acuerdo, oportunidades de admisión, condiciones, contenido, procedimiento, efectos, impugnación, invalidez del acuerdo, incumplimiento y ejecución, etc.). En lo que hace a la regulación de los sujetos autorizados algunos ordenamientos establecen condicionamientos como buena conducta fiscal.
- Exigir dictamen jurídico previo del servicio jurídico permanente;
- Arbitrar los medios necesarios cuando se refiera a cuestiones de derecho para asegurar la aplicación uniforme del criterio adoptado (dictado de una norma que recepte el criterio, etc.), en el entendimiento de que la existencia de criterios de la Administración tributaria claros y conocidos por todos da salvaguarda al principio de igualdad y reduce la litigiosidad.
- Asegurar la transparencia de los acuerdos convencionales, exigiendo la documentación de

todas las actuaciones dirigidas a la celebración del acuerdo para agregar al expediente, que del acuerdo surja claramente el fundamento de su adopción, antecedentes, elementos de hecho y prueba, etc.

Situación en Argentina

Argentina no consagra mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria.

Es dable señalar que, la Constitución Nacional Argentina no establece ningún mandato en contra de la forma transaccional, es decir, no veda dicha forma de actuación.

Hay quienes como Giuliani Fonrouge, ven una limitación a su aplicación en el artículo 841, incs. 2° y 3° del Código Civil que dispone que no pueden hacer transacciones 2°”Los colectores o empleados fiscales de cualquier denominación en todo lo que respecta a las rentas públicas; 3° Los representantes o agentes de personas jurídicas, en cuanto a los derechos y obligaciones de esas personas, si para la transacción no fuesen legalmente autorizados”.

Lo que la normativa legal citada busca limitar es la transacción (cesión) del crédito fiscal, consagrado como principio de indisponibilidad del crédito tributario.

Ahora bien, es dable precisar que los acuerdos convencionales estudiados en este trabajo no implican una disposición del crédito tributario, ni siquiera de alguno de sus elementos (cual sería la determinación de la base imponible) que encontraría como obstáculo la referida normativa legal, sino el consenso en la determinación de un elemento (hecho o derecho) que por su propia naturaleza esta abierto a diferentes interpretaciones (cuestiones litigiosas, controvertidas). Es decir que no puede hablarse de disponibilidad del crédito tributario, en situaciones como las que entran en este estudio, caracterizadas por su incertidumbre o litigiosidad. El principio de indisponibilidad se aplica al crédito fiscal indiscutible, líquido y exigible.

No obstante lo expuesto, Casás (2003) entiende, en criterio que se comparte, que:

“[...] la aludida prohibición contenida en el Código de fondo – si fuera éste el único obstáculo para su adopción y en tanto el derecho común por nuestro ordenamiento constitucional no tiene rango superior a la ley ordinaria-, bien podría removerse mediante un nuevo dispositivo legal sancionado por el Congreso acogiendo el instituto en el orden federal...”.

Las alternativas para la implementación de mecanismos alternativos de solución de controversias en Argentina que se advierten son básicamente dos:

- Crear una Ley sobre acuerdos convencionales en materia tributaria que se ocupe de delimitar los aspectos referidos a: condiciones de procedencia, procedimiento, órganos competentes, sujetos que pueden pedirla, supuestos pasibles de ser sometidos a transacción, formas de conciliación en las distintas etapas, decaimiento, efectos, etc. En esta línea cabe mencionar a modo ejemplificativo el proyecto de ley propuesto en Brasil –tratado en el punto 6.2.1 -.
- Proponer una modificación a la normativa legal tributaria (Ley de Procedimientos Tributarios) que consagre una fórmula de autorización genérica a celebrar acuerdos convencionales, que permita a la Administración tributaria llegar a un acuerdo en materia tributaria.

Visto las alternativas mencionadas y teniendo en consideración que la primera opción, la de una ley autosuficiente, pueda llevar años de tramitación en el Poder Legislativo para su aprobación y además, la ventaja de una fórmula genérica que vía reglamentación permita ir incorporando mecanismos alternativos gradualmente, en las distintas etapas, aparece como más apropiada la fórmula propuesta en segundo término. Es dable recordar entre los ordenamientos legales que consagran una fórmula genérica a Alemania, Francia, Estados Unidos de América, Italia y Venezuela.

En tal sentido podría proponerse la inclusión de un artículo en la Ley de Procedimientos Tributarios, que autorice la transacción en materia tributaria como forma de prevenir y terminar las cuestiones litigiosas originadas por cuestiones inciertas o dudosas.

Antecedentes

En primer término, puede citarse como antecedente dentro del ordenamiento nacional a la autorización para transigir contenida en el Código Aduanero.

Código Aduanero	Transacción (Artículo 787)	<ul style="list-style-type: none">• El código contempla dos limitaciones a la transacción aduanera:• Sólo se admite la que tenga lugar ante el juez competente y• Sólo puede llevarse a cabo por decisión del representante legal de la Administración Nacional de Aduanas.
------------------------	-----------------------------------	---

Fuente: elaboración propia

Asimismo, a modo orientativo, cabe traer a colación tres fórmulas genéricas:

- Modelo de Código Tributario para América Latina del Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, año 1967, que en el título de “Extinción”, dispone que:

“La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios...3) Transacción...”. “La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”; agregándose que “El consentimiento de la Administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía”.

- Anteproyecto de Código Tributario de la AFIP, año 1999, que al ocuparse de los modos de extinción de la obligación tributaria incorporó la transacción, en los siguientes términos:

Transacción: “Alcance y condiciones de validez. La transacción sólo se admitirá en cuanto a los hechos y su prueba y no respecto al significado de la norma aplicable o al monto del

tributo y sus accesorios. El consentimiento de la Autoridad de aplicación deberá ser expresado por escrito por el funcionario de máxima jerarquía y estará sujeto a las siguientes condiciones de validez: 1) Debe estar fundado; 2) Deben constar los dictámenes coincidentes y favorables del servicio jurídico permanente y del máximo órgano de asesoramiento técnico; 3) La transacción no podrá originar desembolsos a cargo de la Autoridad de Aplicación”.

Asimismo, faculta al Poder Ejecutivo:

“ [...] para que, en situaciones de excepción debidamente justificadas pueda hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas tributarias pendientes. Esta facultad sólo comprende los actos jurídicos que consolidan, actualizan o perfeccionan el crédito fiscal sin afectar su integridad e indisponibilidad. Dichos arreglos no impedirán el ejercicio de las acciones contravencionales y penales que pudieren corresponder”

- Anteproyecto de Código Tributario de la AFIP (1999), elaborado en el marco de un programa del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) para el fortalecimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos .

Consagraba en el Libro Primero “La obligación tributaria”, “Extinción de la obligación tributaria”, Capítulo III Transacción, artículo 69, Alcance y condiciones de validez. La transacción sólo se admitirá en cuanto a los hechos y su prueba y no respecto al significado de la norma aplicable o al monto del tributo y sus accesorios.

Asimismo, exige el consentimiento de la autoridad de aplicación que deberá ser expresado por escrito por el funcionario de máxima jerarquía, sujeto a las siguientes condiciones de validez: debe ser fundado y contar con los dictámenes coincidentes y favorables del servicio jurídico permanente y del máximo órgano de asesoramiento técnico. En otro orden, surge del articulado que la transacción no podrá originar desembolsos a cargo de la autoridad de aplicación.

Por otra parte el artículo 70 del anteproyecto, faculta al Poder Ejecutivo para que en situaciones de excepción debidamente justificadas pueda hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas tributarias pendientes. Esta facultad solo comprende los actos jurídicos que

consolidan, actualizan o perfeccionan el crédito fiscal sin afectar su integridad e indisponibilidad. Dichos arreglos, continúa diciendo, no impedirán el ejercicio de las acciones contravencionales y penales que pudieren corresponder.

Propuesta alternativa para Argentina

En base a la experiencia internacional comparada y a las particularidades propias del contexto jurídico e institucional de nuestro país, surge como una propuesta alternativa incorporar un artículo agregado a continuación del artículo 90 de la Ley de Procedimientos Tributarios, o dentro del Capítulo IV “Del Pago”, por tratarse de una forma de extinción de las obligaciones tributarias, tentativamente en los siguientes términos:

“La obligación tributaria puede extinguirse por acuerdo convencional, el que será procedente siempre que se trate de cuestiones inciertas o litigiosas relacionadas tanto con los hechos y su prueba como respecto al significado de la norma aplicable.

El acuerdo convencional podrá iniciarse mediante propuesta fundada de la autoridad competente de la AFIP o a pedido del contribuyente o responsable. Se requerirá el consentimiento de la máxima autoridad de la Administración Federal de Ingresos Públicos fundado por dictamen del máximo órgano de asesoramiento legal.

El acuerdo concluido constituye título ejecutivo en el supuesto que del mismo surgiera crédito fiscal y habilita el procedimiento establecido en el artículo 92 de esta ley.

El acuerdo convencional no impedirá el ejercicio de las acciones contravencionales que pudieran corresponder”.

Asimismo, cabría incorporar como inciso e) del artículo 65 de la Ley de Procedimiento Tributario relativo a la “Suspensión de la prescripción”...Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:”

“e) Desde el acto de la Máxima autoridad de la AFIP que declare el consentimiento para someter las cuestiones a un acuerdo convencional, salvo que corresponda la aplicación de otra causal de suspensión de mayor término”.

Conclusiones

Teniendo en consideración los altos niveles de litigiosidad imperantes, así como también, que los mecanismos tradicionales de solución de controversias no satisfacen plenamente los requerimientos de eficacia, tutela efectiva, certidumbre jurídica, y participación efectiva de los ciudadanos, inherentes al Estado de Derecho, resulta adecuado adoptar medidas tendientes a reducir o prevenir dicha problemática.

En tal inteligencia, la aplicación de mecanismos alternativos para la solución de conflictos en materia tributaria aparece como una respuesta a la situación planteada.

Estos mecanismos alternativos constituyen un medio complementario a los medios tradicionales, para en supuestos muy concretos y de relevancia institucional, poder arribar a una solución ágil, con el menor coste posible y cualitativamente más satisfactoria en sus resultados para ambas partes, es decir, proceder a una gestión más eficaz y justa.

Como hemos observado, de la experiencia comparada surgen muchas opciones, por lo que será cada país el que decida, de acuerdo a su contexto jurídico e institucional, que mecanismo resulta más adecuado aplicar en su sistema.

Referencias Bibliográficas

- Alonso González, Luis Manuel (2006). La Conflictividad Tributaria en España. Actualización de los resultados del informe sobre la justicia tributaria en España”. Estudio realizado por el grupo de investigación Derecho Tributario y Política Fiscal de la Facultad de Derecho de la Universidad de Barcelona. Barcelona, España (inédito).
- Bilbao Estrada, Iñaki (2006). Los Acuerdos Tendentes a la Determinación de la Obligación Tributaria en la Nueva Ley General Tributaria. Estudios Jurídicos, Ministerio de Economía y Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, España.
- Bóveda, Mery (2004). El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Contencioso Tributario Hoy. Jornadas Internacionales. Tomo I. Editorial Funeda. Caracas, Venezuela.
- Bocchiardo, José Carlos (2003). Tratado de Tributación. Derecho Tributario, Tomo I, Volumen 2. Editorial Astrea, Buenos Aires.
- Busa, Vicenio (2007) Legal Instruments to Deflate Tax Litigation in the Italian Experience. Ponencia presentada en el Seminario Internacional “A proposta da Lei Geral de Transacao Lealdade e confianca nas relacoes tributarias”. Brasilia 12 y 13 de junio de 2007, Brasil. (Inédito).
- Casás, José Osvaldo (2003). Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributaria. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, Argentina.
- Englich, Joachim (2007). German Experience on alternative modalities of tax conflicts solution and the application of mutual tax agreements. Seminario Internacional “A proposta da Lei Geral de Transacao

Lealdade e confianza nas relacoes tributarias”. Brasilia 12 y 13 de junio de 2007, Brasil (inédito).

García Novoa, Cesar (2002). “Mecanismos Alternativos para la Resolución de Controversias Tributarias. Su introducción en el Derecho Español”, paper presentado en el seminario Mecanismo alternativi per la soluzione delle controversia in materia Tributaria, organizado por la Scuola di Specializzazione in Diritto ed Economia delle Comunita Europee Jean Monnet, en Caserta (Nápoles), 9 de septiembre, (inédito).

García Novoa, Cesar (2007). “La Conflictividad Tributaria en España y las Medidas Alternativas para Hacerle Frente. Pros y Contras”, Boletín Foro Fiscal Iberoamericano N° 5 de la RAAM (Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional en Administración y Hacienda Pública). Madrid.

González-Cuéllar Serrano, María Luisa (1998). Los Procedimientos Tributarios: Su terminación transaccional. Editorial Colex, Madrid, España.

Ferreiro Lapatza, José Juan (1999). Solución Convencional de Conflictos en el Ámbito Tributario. Una propuesta concreta. Trabajo elaborado en el marco del Proyecto de Investigación “La Reforma del Sistema de Resolución de Conflictos entre la Administración y los Contribuyentes”. Universidad de Barcelona. SEC 1999-0469, Barcelona, España.

Londoño Gutiérrez, Fabio (2006). Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios. Propuestas para Colombia. Tesis Doctoral de la Universidad de Salamanca. Cali, Colombia.

Lupi, Raffaello (1997). Prime considerazione sul nuovo regime del concordato fiscale. Rassegna Tributaria N° 4, XL. Italia, Roma.

Queralt Juan Martín, Lozano Serrano Carmelo, Tejerizo López, José M., Casado Ollero, Gabriel (2004). Curso de

Derecho Financiero y Tributario. Editorial Tecnos. Madrid, España.

Rosembuj, Tulio (2001). Procedimientos Tributarios Consensuados. La Transacción Tributaria. Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas. Buenos Aires, Argentina.

Rozas Valdés, José Andrés (2004). La Resolución de Controversias Tributarias en el Ordenamiento Americano”. ISSN 0214-6010. Madrid. Asociación Española de Asesores Fiscales. Revista Técnica Tributaria. N° 64 (enero-marzo 2004). Pág. 55/65.

Taveira Torres, Heleno (2006). Arbitragem e Transacao em Matéria Tributária. Brasília, Brasil.

Taboada, Carlos Paolo, (1980) Ordenanza Tributaria Alemana. Traducción. Instituto de Estudios Fiscales de España. Colección Fiscalidad Internacional. Madrid, España.

Tovillas Morán, José María (2002). Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia. Instituto de Estudios Fiscales. España. Documento N° 25/02.

Vicente-Arche Coloma, Paula (2005). El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: Una propuesta. Madrid, Editorial Marcial Pons. Madrid.

Villegas, Héctor Belisario (2003). Derecho Tributario Penal. Tratado de Tributación, Tomo I, Derecho Tributario, Volumen 2. Editorial Astrea. Buenos Aires

L'accertamento con adesione. Documentazione – Guide fiscali. Agenzia Entrate. Disponible en formato digital en: <http://www.agenziaentrate.it>

IRS. Internal Revenue Service. Centre for Tax Policy and Administration. “Proposal for Improving Mechanisms for the Resolution of Tax Treaty Disputes”. Public Discussion Draft. February 2006.

IRS. Internal Revenue Service (IRS) Department of the Treasury . Publication 4167 (Rev. 12-2005) Catalog Number 36239H. www.irs.gov (Keyword: Appeals). Sección 7122 del Internal Revenue Code, IRS.

IRS Revenue Procedure 2003-40, Part IV. LMSB/Appeals Fast Track Settlement Procedure, en www.irs.ustreas.gov .IRS. Internal Revenue Bulletin. 2002-26. Department of Treasury. Internal

Revenue Service. July 1, 2002. “Administrative, Procedural, and Miscellaneous”. U.S.A.

Acerca de la autora

Carol Martinoli

Abogada, Master Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública (IEF, AEAT, CIAT, UNED, CEDDET). Correo Electrónico : rmartinoli@afip.gov.ar