

XXV Concurso de Monografías

Agencia Estatal de
Administración Tributaria



Instituto de Estudios Fiscales



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias



FÓRMULAS ALTERNATIVAS PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS Análisis de Derecho Comparado

Autora: Carol Martinoli

PRÓLOGO

La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España, en el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica firmado con el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y el Instituto de Estudios Fiscales, convocó el pasado mes mayo de 2016 el XXV Concurso de Monografías AEAT/ IEF/ CIAT.

Este concurso se convoca cada dos años con el fin de promover la actividad científica de los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT. En esta XXV edición del Concurso resultó ganador el trabajo realizado por Dña. Carol Martinoli sobre “Las fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios: Análisis de Derecho Comparado”.

A lo largo de sus páginas, la autora analiza con detalle los retos que plantea la resolución de los conflictos tributarios, sus causas y consecuencias desgranando con acierto las diferentes soluciones planteadas por los distintos países y legislaciones abogando por introducir en los Códigos Tributarios de la región métodos alternativos para la resolución de conflictos de raíz convencional bien diseñados y transparentes que permitan superar las asignaturas pendientes que se evidencian en este ámbito esencial del quehacer diario de las Administraciones tributarias.

Panamá, mayo de 2017.

CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	5
Capítulo I: El conflicto tributario: sus causas, consecuencias y soluciones	7
1.1. Causas	7
1.1.1. Complejidad de la normativa tributaria	8
1.2. Consecuencias	9
1.2.1. Incremento de la litigiosidad	9
1.3. Soluciones	10
1.3.1. Métodos tradicionales	11
1.3.2. Métodos alternativos	12
1.3.2.1. Cambio de paradigma en el relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente	13
Capítulo II. Mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria	16
2.1. Concepto	17
2.2. Presupuestos habilitantes	18
2.2.1. Existencia de una controversia	18
2.2.2. Cuestión incierta	19
2.2.3. Voluntad de las partes de solucionar la diferencia	20
2.2.4. Regulación legal	21
2.3. Clasificaciones	21
2.3.1. Naturaleza del procedimiento: Mecanismos preventivos o resolutivos	21
2.3.2. Ámbito de aplicación: interno o internacional	24
2.4. Los mecanismos alternativos de carácter resolutivo y de aplicación interna	25
2.4.1. Sujetos intervinientes	25
2.4.2. Formas de resolución: Autocompositivo o Heterocompositivo	26
2.4.3. Ámbito objetivo: Cuestiones de hecho y derecho	27

2.4.4.	Ámbito de aplicación (instancia administrativa y judicial)	28
2.4.5.	Inclusión en el procedimiento: voluntaria u obligatoria	28
Capítulo III.	Clases de MASC	29
3.1.	Negociación	30
3.2.	Transacción	31
3.3.	Mediación	31
3.4.	Conciliación	32
3.5.	Arbitraje	33
Capítulo IV.	Propuestas de los Organismos internacionales	35
4.1.	Análisis de la OCDE	35
4.2.	Modelo de Código Tributario para América Latina, 1967 (Modelo OEA/BID)	35
4.3.	Modelos de Código Tributario del CIAT, años 1997 y 2015	36
Capítulo V.	Experiencia internacional	38
5.1.	Alemania	38
5.2.	España	41
5.3.	Estados Unidos de América	43
5.4.	Gran Bretaña	48
5.5.	Italia	51
5.6.	México	55
5.7.	Portugal	56
5.8.	Venezuela	58
5.9.	Cuadro comparativo de los países estudiados	60
Capítulo VI.	Fortalezas y debilidades	62
6.1.	Fortalezas	62
6.1.1.	Para la administración tributaria (Poder Judicial o Estado, en general)	62
6.1.2.	Para el obligado tributario	62
6.1.3.	Para ambos sujetos	62
6.2.	Presuntas debilidades (análisis de las críticas)	63

6.2.1.	Afectación del principio de legalidad	63
6.2.2.	Vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario	64
6.2.3.	La recaudación de los impuestos es una obligación de las autoridades fiscales que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente	64
6.2.4.	Vulneración del principio de igualdad y posibilidades de corruptelas	65
Capítulo VII. Conclusiones y Recomendaciones		66
7.1.	Conclusiones	66
7.2.	Recomendaciones	69
BIBLIOGRAFÍA		74

INTRODUCCIÓN

Constituye el objeto del presente trabajo, los mecanismos alternativos para la resolución de controversias (MASC), referidos exclusivamente a la materia tributaria.

La presente investigación se encuentra estructurada en siete Capítulos.

En el Capítulo I se analiza el conflicto tributario, teniendo en cuenta que el mismo constituye el sustrato a partir del cual se conciben los mecanismos consensuales, en la búsqueda de alternativas para paliar la conflictividad.

Su tratamiento nos lleva a verificar en el campo internacional, las principales causas que originan dicha conflictividad en materia tributaria, tales como, la generalización de las autoliquidaciones de impuestos, con la consiguiente dificultad del contribuyente para interpretar y aplicar las normas, como así también, la deficiencia o carencia de los recursos materiales y humanos, dentro de las administraciones tributarias, destinados a la resolución de las controversias. También se hace especial hincapié sobre la complejidad y falta de precisión que reviste la normativa legal en materia tributaria, por su relevancia y reiteración.

Asimismo, se analizan las consecuencias derivadas de la conflictividad, entre ellas el incesante incremento de los casos pendientes para resolver, tanto por parte de la administración tributaria como en el ámbito de la justicia. Dicha situación impide el ingreso de cuantiosas sumas al erario público y afecta, a su vez, el principio de seguridad jurídica, atento a la incertidumbre que se deriva para las partes involucradas en el conflicto, por la demora en la resolución del conflicto. A los inconvenientes indicados, cabe agregar la afectación de la relación entre las partes, que centrada en la confrontación, se rige estrictamente por la decisión unilateral de la administración, sin dar participación al obligado tributario, en cuestiones que aparecen como inciertas o controvertidas, circunstancia que a su vez termina afectando la aceptación del decisorio.

Por otra parte, se hace referencia a las diversas soluciones adoptadas por las administraciones tributarias para enfrentar la conflictividad en materia tributaria. En dicho marco, se hace referencia a los dos métodos en función de los cuales puede articularse dicha solución que son, la tradicional instancia recursiva en sede administrativa o judicial, o bien, por vía alternativa, mediante los mecanismos alternativos de resolución de controversias (MASC).

Dentro de los métodos alternativos, se explicita un nuevo modelo de política tributaria impulsado por organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), denominado de "Colaboración Cooperativa", que tiene como objetivo un cambio de paradigma en el relacionamiento entre la administración tributaria y el responsable tributario, que reposa en la cooperación y confianza mutua, en lugar de la confrontación, como lo hace la doctrina tradicional.

De allí que, se observa el cambio estratégico que implica la inversión del predominio de la actuación unilateral de la administración, por la adopción de fórmulas que implican una participación más activa del obligado tributario, como son los mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria (MASC).

En el Capítulo II, se desarrollan en profundidad los MASC.

En primer lugar, se los define a partir de los trabajos efectuados por la doctrina especializada en el tema.

Asimismo, se especifica lo que constituyen los presupuestos habilitantes para la utilización de los MASC, a partir de la abstracción de las notas esenciales a las fórmulas convencionales consagradas por la vasta experiencia internacional. Estos presupuestos se resumen en: a) que exista una controversia entre la administración tributaria y el contribuyente; b) que se trate de cuestiones inciertas que afectan la determinación de la obligación tributaria; c) que exista voluntad de las partes en querer dirimir el conflicto mediante la utilización de dichos mecanismos; y d) que se encuentre regulado dentro del ordenamiento legal.

Por otra parte, se clasifican los MASC teniendo en cuenta su naturaleza (preventiva o resolutoria) y su ámbito de aplicación (interno o internacional).

El presente estudio se aboca exclusivamente a desarrollar los MASC en materia tributaria, en el ámbito interno de cada país y relativos a la resolución del conflicto tributario. Por lo cual, no constituyen objeto de la presente investigación los MASC aplicados en el ámbito internacional y los de naturaleza preventiva del conflicto.

En ese sentido, se analizan: a) los sujetos intervinientes; b) las fórmulas de resolución (autocompositivo o heterocompositivo); c) el ámbito objetivo de aplicación (cuestiones de hecho y/o de derecho); d) el ámbito de aplicación (administrativo o judicial); y, finalmente, e) la inclusión en el procedimiento (voluntario u obligatorio).

En el Capítulo III se desarrollan las diversas clases de MASC utilizados en materia tributaria, a saber: negociación, transacción, mediación, conciliación y arbitraje.

Por otra parte, en el Capítulo IV se analizan las propuestas de los organismos internacionales, como la OCDE, la OEA/BID (Programa Conjunto de Tributación) y el CIAT.

Atento la especial importancia que adquiere, para analizar la temática bajo estudio, en el Capítulo V se desarrolla la experiencia internacional en la materia, destacando los procedimientos consensuales que se aplican en: Alemania, España, Estados Unidos de América, Gran Bretaña, Italia, México, Portugal y Venezuela.

Para una mayor comprensión de la viabilidad de la aplicación de los MASC, en el Capítulo VI se tratan las fortalezas y las debilidades que son advertidas por la doctrina y la práctica tributaria internacional.

Por último, en el Capítulo VII se explicitan las conclusiones y recomendaciones del presente estudio.

CAPÍTULO I:

EL CONFLICTO TRIBUTARIO: SUS CAUSAS, CONSECUENCIAS Y SOLUCIONES

A modo introductorio, es dable señalar que la controversia tributaria implica una discrepancia o diferencia de posiciones entre la administración tributaria y el contribuyente, sobre la determinación del tributo. Dicha diferencia puede suscitarse en diversas fases del procedimiento administrativo o judicial y recaer sobre el tratamiento de diferentes aspectos, los hechos (la situación fáctica) o el derecho (aplicación e interpretación de las normas tributarias).

La profundización de la temática traída en estudio nos lleva liminarmente a estudiar el conflicto tributario, por cuanto es el sustrato a partir del cual se conciben tanto los mecanismos tradicionales como los consensuales, tendientes a paliar la referida conflictividad. En tal inteligencia, su profundización nos llevará a revisar las principales causas que la originan, sus consecuencias, así como las soluciones adoptadas a fin de poder revertirla.

1.1. Causas

De acuerdo a la experiencia internacional, son muchos y variados los factores que inciden en la generación de conflictividad en materia tributaria. Cabe en esta instancia mencionar, a título enunciativo, por su reiteración y relevancia:

Ejemplo

- Complejidad y falta de claridad del ordenamiento jurídico tributario, la constante y abundante variabilidad de la normativa legal tributaria, sometida a un constante proceso de adaptación, en oportunidades defectuoso o carente de buena técnica jurídica, lo que dificulta el conocimiento y correcto cumplimiento por parte de los obligados tributarios;
- Generalización de las autoliquidaciones de impuestos, con la consiguiente dificultad para el contribuyente de interpretar y aplicar las normas;
- Deficiencia o carencia, en términos de cantidad y capacitación, de recursos materiales y humanos destinados a la resolución de los conflictos tributarios, dentro de las administraciones tributarias;
- Ausencia de una debida identificación y sistematización, de las situaciones que se reiteran como conflictivas, por parte de la administración tributaria, en pos de su conocimiento y búsqueda de una solución general que las resuelva. Lo que conlleva la existencia de un gran número de casos pendientes de resolución originados en una misma diferencia;
- Abuso de los contribuyentes en la interposición de recursos. Dicha situación es utilizada como una forma de dilatar en el tiempo su resolución, máxime cuando la legislación interna no contempla

el principio “solve et repete”¹ y el beneficio de recurrir aparece también con la dilación del pago de lo adeudado;

- Acotados y a veces no suficientemente capacitados recursos materiales y humanos en el sistema de justicia, que puede adolecer de un grado importante de impredecibilidad en sus decisorios, lo que termina favoreciendo el oportunismo.

La Administración Tributaria Británica (HMRC) en su informe “Resolving tax disputes” (HM Revenue & Customs, 2013), después de reconocer que siempre existirán diferencias entre la HMRC y los contribuyentes en materia de determinación de la obligación tributaria, señala como las principales razones de conflicto detectadas que:

- Las partes no pudieron establecer o entender plenamente los hechos del caso;
- Una o ambas partes han efectuado suposiciones sobre hechos particulares;
- Existen diferencias de opinión entre las partes sobre cómo la ley se aplica a los hechos relevantes;
- Las partes no han discutido ni entendido plenamente sus respectivas posiciones.

A criterio de Romero Flor (2010)² “...el origen de la conflictividad en materia tributaria cabe localizarlo en las dispares posturas que Administración Tributaria y obligado tributario suelen mantener a la hora de determinar el hecho imponible, máxime cuando es el propio ordenamiento tributario el que, al utilizar criterios demasiado técnicos y complejos de medición, estimación o valoración del hecho sujeto a imposición, o al contener las normas que lo regulan conceptos jurídicos indeterminados,...” se dificulta la cuantificación económica de la operación.

En esta instancia, es dable precisar que la búsqueda de soluciones por parte de la administración tributaria, exige efectuar una previa identificación de las áreas o aspectos que originan o influyen en la problemática en cuestión.

1.1.1. Complejidad de la normativa tributaria

Aun cuando fuera mencionada en el apartado precedente, se estima menester hacer una mención especial al tema de la complejidad de la normativa tributaria, en virtud de su relevancia e incidencia en la conflictividad en materia tributaria.

El catedrático argentino, Leonel Roberto Massad, sostiene que “...la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios modernos y la existencia de normas confusas y contradictorias, producen frecuentes dificultades para la correcta determinación de las obligaciones tributarias” (1986)³.

Asimismo, cabe mencionar: “la existencia de normas de diferente naturaleza y valor lo cual hace que su estructura se presente como un conjunto en donde el nivel de entropía y desorden es creciente; y por la extraordinaria movilidad del ordenamiento jurídico, derivada de la incesante formulación y reformulación de principios y normas.

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

2 Romero Flor, Luis María, 2010. Pág. 208.

3 Massad, Leonel Roberto (1986).

“Si a este escenario se le agregan las defectuosas técnicas legislativas en cuanto conllevan falta de claridad en la exposición, o cuando resultan confusas, oscuras, incompletas y contradictorias, nos encontramos ante una problemática que requiere una respuesta institucional...” (González, 1999)⁴.

“La situación actual, en el ámbito tributario, caracterizada por la generalización de las autoliquidaciones de impuestos, la creciente complejidad normativa, la deficiencia o carencia en términos de cantidad y capacitación de los recursos materiales y humanos destinados a la resolución de conflictos tributarios, entre otros, generan el incremento en la conflictividad, que presiona a las administraciones tributarias para buscar soluciones alternativas para revertirla.”

1.2. Consecuencias

En esta instancia, habiendo hecho referencia a las que se enuncian como las principales causas que originan la conflictividad en materia tributaria, cabe referirse a las consecuencias advertidas en la práctica.

La conflictividad en materia tributaria se plantea como una seria problemática para las administraciones tributarias, en virtud de su generalizado, acentuado y constante incremento.

La mentada situación importa una demora en la recolección de cuantiosas sumas para el erario público, lo que representa un costo e incertidumbre no sólo para la Administración Pública sino también, para el sector privado.

Entre las consecuencias, cabe también mencionar la seria afectación del relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, producto de la decisión unilateral de la administración tributaria, sin otorgar participación a los contribuyentes respecto de las cuestiones controvertidas e inciertas que surgen a la hora de determinar la obligación tributaria.

“La concepción que se apoya en la decisión unilateral por parte de la administración tributaria, para la resolución de las controversias en materia tributaria, ha demostrado ser insuficiente, conllevando a la multiplicación y prolongación del conflicto en el tiempo, con la consiguiente afectación de la relación Fisco-contribuyente.”

1.2.1. Incremento de la litigiosidad

La principal consecuencia no deseada, que merece mención aparte, por cuanto es señalada de forma concordante y reiterada por numerosos países, es el alto índice de litigiosidad en materia tributaria. Thuronyi y Espejo (2013) señalan que algunos países experimentan un problema particularmente serio debido al gran número de casos pendientes de resolución en los tribunales, o en el ámbito administrativo, a veces en ambos, lo que representa sustanciosas cantidades de impuestos no recaudados, en claro detrimento de las finanzas públicas.

4 González Darío, (1999). Pág. 1301 y sg.

Las estadísticas que reflejan dicho incremento, publicadas por diferentes países, algunas de las cuales se citan en oportunidad de tratar la Experiencia Internacional, en el Capítulo V, demuestran la gravedad de la problemática, así como la necesidad de adoptar medidas urgentes en orden a paliarla.

Sobre el particular, a fin de que la administración tributaria pueda analizar en profundidad la problemática y desarrollar las medidas pertinentes para erradicarla, se estima que resulta crucial que cuente con estadísticas que permitan profundizar sobre su alcance, en los que pueda advertirse el total de las causas pendientes de resolver y resueltas (instancia administrativa y judicial); casos ingresados vs casos resueltos, tiempo de resolución; casos resueltos parcial o totalmente a favor o en contra; montos involucrados en los litigios; datos relativos a cada controversia actualizados a medida que avanza la disputa hasta la etapa de decisión final; temática que resulta controvertida, etc.

Es decir, información fidedigna, accesible informáticamente, que permita efectuar un profundo y apropiado diagnóstico de la magnitud y principales causas del fenómeno.

1.3. Soluciones

Sentada algunas de las causas que se reportan como originarias de la conflictividad en materia tributaria, tanto como sus consecuencias, cabe advertir que la reversión de la situación, exige a las administraciones tributarias, adoptar medidas correctivas respecto de cada uno de los desvíos.

Las soluciones pueden ser numerosas y variadas según cuál sea la problemática particular que se intente corregir, la idiosincrasia del país al cual quieran aplicarse, las particularidades de la administración tributaria y el sistema tributario, etc.

A título meramente enunciativo, pueden mencionarse:

Ejemplo

- Trabajar en minimizar la complejidad y obscuridad del ordenamiento tributario;
- usar una correcta técnica legislativa;
- hacer esfuerzos tendientes a simplificar el ordenamiento legal tributario;
- determinar principios claros en cuanto a la vigencia, eficacia, interpretación, derogación, transparencia de las leyes tributarias;
- otorgar tiempos adecuados para la elaboración e instrumentación de la leyes y su reglamentación;
- mejorar los sistemas de información y asistencia de las administraciones tributarias, orientados a los distintos tipos de contribuyentes, según su magnitud económica;
- elaboración de guías didácticas para facilitar el cumplimiento a los contribuyentes;
- instaurar un eficaz sistema de contestación de consultas;
- estipular acuerdos previos de cumplimiento tributario con los contribuyentes;
- erradicar las exigencias desmedidas o desproporcionadas en materia de cumplimiento de obligaciones formales;
- construir una cultura más participativa del contribuyente, desde la definición;
- consolidar los casos con problemas comunes para su resolución conjunta;

- prever sanciones específicas para los recursos presentados sin fundamento, con finalidad meramente dilatoria;
- establecer tribunales especializados en materia tributaria;
- reducir las sanciones para los contribuyentes que desistan de apelar una resolución;
- estipular procedimientos simplificados para los casos que involucren poco monto.

En dicho contexto, tienen cabida como otra alternativa para afrontar la conflictividad en materia tributaria, las fórmulas consensuadas -MASC-.

Dichos mecanismos se presentan en un amplio abanico de variables dependiendo de las posibilidades y necesidades propias de cada país, que como se estudiará más adelante, pueden diferir según se decida dar o no intervención a un tercero y en qué carácter, si el procedimiento se desarrolla durante la etapa de verificación, al finalizar la misma con la emisión del acto administrativo, resolución, o bien, en la instancia judicial, etc., es decir, con un sinfín de alternativas.

Ahora bien, cabe destacar que la adopción de estos mecanismos alternativos no resulta ser la panacea para la resolución de los conflictos en materia tributaria, aunque, como veremos, pueden constituirse en una herramienta idónea para ayudar a disminuir dicha conflictividad.

La utilización de los mismos, de ninguna manera debería entenderse en el sentido de relevar a las administraciones tributarias de la responsabilidad que pesa sobre éstas en cuanto a efectuar un debido diagnóstico y búsqueda de soluciones para revertir las principales causas que originan el conflicto en materia tributaria, y en tal sentido, articular los ajustes necesarios en cada ámbito, fundamentales en la búsqueda de una óptima administración y recaudación de los tributos.

“La decisión de incorporar los MASC en un determinado país, debe estar precedida de un profundo estudio de la situación actual que genera los altos índices de conflictividad, comprensivo del análisis del sistema legal y el funcionamiento de la administración tributaria.”

Sentado lo expuesto, cabe precisar que las controversias suscitadas en materia tributaria, vinculadas con la determinación de la obligación tributaria, pueden resolverse utilizando dos vías diferentes, la tradicional instancia recursiva en sede administrativa o judicial, o bien, por vía alternativa al citado régimen ordinario, mediante los denominados mecanismos de resolución de controversias (MASC).

1.3.1. Métodos tradicionales

El procedimiento tributario destinado a la determinación de la obligación tributaria está compuesto por una serie de etapas.

El procedimiento de gestión en materia tributaria se inicia generalmente con la presentación de la liquidación del obligado tributario (declaración jurada), aunque también puede iniciarse de oficio o por la acción verificadora de la administración tributaria. Cualquier actuación previa a dichos actos de iniciación queda fuera del procedimiento de gestión. (González-Cuellar Serrano, 1998)⁵.

5 González Cuellar-Serrano, ob.cit. Pág. 284 y siguientes

Asimismo, cabe mencionar que durante el transcurso del procedimiento tributario, para la determinación de la obligación tributaria, se suceden una serie de decisiones que pueden o no ser definitivas, según esté previsto en el ordenamiento legal tributario que rija la materia, por regla general, serán los actos que revistan el carácter de definitivas los que darán la posibilidad de articular algún procedimiento de apelación del régimen tradicional, ya sea en instancia administrativa y/o judicial.

Al respecto, cabe mencionar que las instancias recursivas tradicionalmente reguladas en los ordenamientos jurídico tributarios, aunque varían según los países, se conciben, por regla general, en los siguientes términos: apelación ante la misma administración tributaria que dictó el acto (puede estar a cargo del mismo funcionario que dictó el acto o de uno de rango superior); ante un organismo especial (ej. Comité, Tribunal, etc.), diferente de la administración tributaria, que generalmente no se encuentra bajo la órbita del poder judicial; y por último, el recurso ante la justicia en sus diferentes instancias (primera y segunda instancia y corte).

A lo que cabe agregar que, los métodos tradicionales básicamente implican la decisión unilateral de la administración tributaria, órgano especial de decisión o poder judicial y apelan a la confrontación con el contribuyente, por oposición a las fórmulas alternativas, que promueven la solución consensuada del conflicto, con la participación activa del contribuyente.

1.3.2. Métodos alternativos

A decir de Martínez de Pisón (2007)⁶, cuando hablamos de mecanismos alternativos de solución de controversias nos referimos a "...la posibilidad de que durante o en la fase final del procedimiento tributario, se logre algún tipo de acuerdo, convención, pacto, etc., que sea alternativo al que podríamos llamar terminación normal del procedimiento, o , si se prefiere, sustitutivo de la ejecutividad de las decisiones unilaterales o actos administrativos unilaterales vinculantes para los destinatarios."

"La solución acordada entre la administración tributaria y el contribuyente, no impuesta imperativamente por la primera, implica naturalmente mayor involucramiento del obligado tributario y con ello, incremento de su responsabilidad fiscal".

Ahora bien, puede suceder que la utilización de los mentados mecanismos alternativos no prospere, lo que no obstará, por regla general, el ejercicio de la/s vías recursivas consagradas en el ordenamiento legal tradicional para resolver las disputas. A lo que cabe mencionar como excepción, el instituto del arbitraje –se tratará in extenso en el Capítulo III, al referirnos a las Clases de MASC-, respecto del cual, generalmente, no podría plantearse dicha inoperatividad del acuerdo, por cuanto no son las partes las que deben llegar a un consenso sobre los términos en los que se dirime la diferencia, sino que es el tercero interviniente, arbitro, el que resolverá la cuestión dictando un laudo arbitral, vinculante para las partes, dando por concluida con dicho pronunciamiento la diferencia.

Por otra parte, si se lograra celebrar un acuerdo entre las partes, en el marco de los mecanismos en cuestión, el mismo tendrá carácter de cosa juzgada, siendo obligatorio para las mismas, sin posibilidades de poder impugnarlas por la vía recursiva del régimen general. Ello, salvo contadas excepciones debidamente contempladas en el ordenamiento legal, en las que se permite plantear la revisión de lo acordado. Así, en caso que el acuerdo se vea afectado por alguna vicisitud relacionada con su vigencia jurídica, que autorice plantear su invalidez, revocación, etc., como podría ser, por ejemplo, si se viera afectado el acuerdo por vicio en el consentimiento.

6 Martínez de Pisón, Juan Arrieta (2007). Pág. 174.

En consecuencia, los mecanismos en cuestión constituyen un procedimiento de solución de controversias que se regulará y desenvolverá al margen del procedimiento tributario ordinario de resolución de disputas, que como se señaló precedentemente, está compuesto por distintas etapas e instancias recursivas (reclamaciones y recursos) durante la etapa administrativa y/o judicial.

Sobre el particular, se torna menester señalar que algunos autores se refieren a los mecanismos alternativos como aquellos que vienen exclusivamente a evitar la instancia judicial, a lo que cabe precisar que dicha categorización dependerá de la regulación del tema que estipule cada país.

A mayor precisión, a los efectos del presente trabajo, cuando hablamos de procedimientos alternativos para resolver controversias en materia tributaria, nos referimos en un sentido abarcativo de todos aquellos procedimientos consensuales que sustituyen el tradicional procedimiento en vía administrativa o judicial, teniendo para ello en consideración la experiencia comparada, que los consagra en distintas instancias incluso antes de la emisión del acto administrativo que determina la obligación tributaria.

1.3.2.1. Cambio de paradigma en el relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente

La incorporación de fórmulas compositivas surge y se consolida en el ámbito internacional, no solo como una solución a la conflictividad en materia tributaria, sino también, como consecuencia del surgimiento de un nuevo modelo de relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, que apuesta a un cambio de paradigma, promoviendo fórmulas que van más hacia la cooperación y confianza mutua, que a la confrontación y decisión unilateral de la administración tributaria, que caracteriza al régimen tradicional.

Sobre el particular, es dable recordar que originariamente se consideraba que el acto administrativo, es decir, el ejercicio de las potestades públicas, quedaba reservado, de forma unilateral e imperativa a la administración pública, considerada como la única titular del interés público; lo que se ha revelado como insuficiente, dando lugar a tomar en consideración la voluntad de los particulares en el procedimiento administrativo, sin por ello descuidar la búsqueda de la consecución del mentado interés público.

En tal sentido, surge la alternativa de considerar la solución de conflictos de una forma concordada, tal como señala González-Cuéllar Serrano⁷(1998), la "Administración puede decidir ejercer su potestad tributaria de una forma consensuada, dejando al margen sus poderes unilaterales, cuando considere que el pacto satisface en mayor medida el interés general que le encomienda el ordenamiento jurídico concentrado en la consecución de una tributación acorde con la capacidad económica de cada sujeto".

Continúa diciendo: "En efecto, la fijación unilateral 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 en el acto de liquidación o, al menos, más rapidez en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer el nacimiento de la vinculación para el obligado tributario."

7 González- Cuéllar Serrano, María Luisa (1998). Pág 48 y sgts.

“En la búsqueda de respuestas viables para solucionar la conflictividad en materia tributaria se debe propender al diálogo y a una mayor participación de los ciudadanos, lo que supone para la administración tributaria, más que una pérdida de prerrogativas, una forma de modular y matizar su ejercicio, en pos de garantizar el cumplimiento último de la ley.”

Asimismo, cabe tener en consideración, la declaración emitida en la reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria (FAT) - “Declaración de Seúl”, 2006-, donde se sostuvo que la garantía del cumplimiento de la normativa tributaria en los diferentes países se ha dificultado en la medida en que la liberalización del comercio y del movimiento de capitales, y los avances en las tecnologías de comunicación, han abierto el mercado global a una mayor variedad de contribuyentes. Reconociendo las ventajas de un entorno económico cada vez más abierto, la declaración también hace hincapié en algunos de los retos a los que se enfrentan las administraciones tributarias en aras de asegurar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones conforme a lo establecido en las distintas normativas nacionales y también mitigar la planificación fiscal agresiva (OCDE, 2008).

En dicha inteligencia, el mencionado Foro (FAT), publicó en el año 2008, un “Estudio sobre el Papel de los Intermediarios Fiscales” en el que alienta a las administraciones tributarias a establecer relaciones de mayor cooperación con los grandes contribuyentes basadas en la confianza y cooperación, generando el concepto de relación cooperativa (a partir del 2013 modifica su denominación a colaboración cooperativa). Dicho enfoque tiene en consideración que el contribuyente que se dispone a ser totalmente transparente, ha de recibir como contraprestación seguridad jurídica sobre sus decisiones finales.

El referido informe destaca que: “La relación cooperativa beneficia tanto a la administración tributaria como al contribuyente... los contribuyentes que se comportan de manera transparente podrán esperar un mayor grado de garantía tributaria y una más pronta resolución de problemas fiscales junto con inspecciones menos amplias y menores gastos de cumplimiento.”⁸

A grandes rasgos, cabe definir la relación cooperativa (RC) como aquella en la cual una empresa se adhiere, asumiendo “...el ejercicio responsable de las obligaciones tributarias o, si se quiere, una actitud hacia las normas fiscales basada en el cumplimiento y avalada por la existencia de un marco institucional de control interno adecuado. A cambio de ello, el principal beneficio que obtiene es reducir su riesgo fiscal de manera significativa pues, en cualquier momento anterior a la declaración, tendrá a su disposición unos servicios de asistencia de calidad, con compromiso de respuesta pertinente y temporaria y, en fase de comprobación, disfrutará de un entorno de control blando, coherente con su calificación como empresa de bajo riesgo. La instauración de la RC es, por lo tanto, una medida de interés general pues tenderá a mejorar el nivel de cumplimiento, y ello se alcanzará por dos vías: una mejora en la percepción social del cumplimiento de las grandes empresas y una reorientación de los servicios de control hacia contribuyentes de mayor riesgo”. (González de Frutos, 2010)⁹.

La OCDE lidera desde entonces, el desarrollo y difusión de este nuevo modelo de política fiscal, a mayor precisión, en el año 2013, el referido Foro de Administración Tributaria, elaboró otro documento tendiente a evaluar la aplicación del concepto “Cumplimiento cooperativo” a lo que señaló: “La experiencia muestra que en muchos casos es posible alcanzar mayores niveles de transparencia y comunicación por parte del contribuyente por la vía de las relaciones que por la vía de la coacción.

8 OECD, (2008). Pág. 4.

9 González de Frutos, Ubaldo (2010). Pág. 66

No obstante estas relaciones deben estar reforzadas por obligaciones legales y por salvaguardias aplicables a todos los contribuyentes. El mejor modo de definir la relación cooperativa es transparencia a cambio de certeza” (OCDE, 2013)¹⁰.

Sobre el particular, es dable agregar que varios países, en el marco del referido modelo, están poniendo en práctica y adoptando en sus sistemas tributarios, nuevos programas de cumplimiento cooperativo (Por ej. Australia el Contrato Anual de Cumplimiento –ACA-, en Países Bajos “Horizontal Monitoring”, ver Capítulo II, apartado 2.3.1.).

10 OECD (2013). Pág. 32.

CAPÍTULO II.

MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Liminarmente, cabe mencionar que los denominados mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC), conocidos en inglés como "Alternative Dispute Resolution (ADR), que vienen a complementar el régimen tradicional de resolución de controversias, están mostrando un importante auge, en la resolución de conflictos en diversas áreas del derecho como la civil, comercial, laboral, penal y más recientemente tributaria.

En tal sentido, cabe mencionar a modo meramente enunciativo, los avances logrados en el seno de la Unión Europea, cuando el Consejo (mayo del 2000) adoptó conclusiones sobre modalidades alternativas de solución de conflictos en asuntos civiles y mercantiles, en las que indicó que la definición de principios fundamentales en ese ámbito constituye un paso fundamental para permitir el desarrollo y funcionamiento adecuados de los procedimientos extrajudiciales de solución de conflictos en dichas materias, en pos de que se simplifique y mejore el acceso a la justicia. Posteriormente, con la aprobación de la Directiva 2008/52/CE (21 de mayo de 2008) del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre ciertos aspectos de la mediación en asuntos civiles y mercantiles, quedó sentado como objetivo, facilitar el acceso a modalidades alternativas de solución de conflictos y fomentar la resolución amistosa de litigios.

Por su parte, la Comisión de las Comunidades Europeas recomendó (Recomendación N° 9 del año 2001) que los gobiernos de los estados miembros promuevan el uso de medios alternativos de resolución de conflictos entre la administración y los particulares, en el entendimiento de que "fomentar el uso de la mediación y otras formas de modalidades alternativas de resolución de conflictos facilita su resolución, ayuda a evitar los problemas, el tiempo y el coste implícitos a los litigios ante los tribunales de justicia y sirve a los ciudadanos como una vía real de garantizar sus derechos legales" (Comisión Europea, 2007)¹¹.

Asimismo, la referida Comisión, recordó en su Libro Verde¹², que el desarrollo de estas formas de solución de controversias no debe considerarse como un remedio de las dificultades de funcionamiento de los tribunales de justicia, sino como otra forma más consensual de pacificación social y solución de conflictos y litigios que, en muchos casos, será más conveniente que el hecho de recurrir a un tercero como es el caso del juez o del arbitraje. Continúa diciendo, que las modalidades alternativas de solución de conflictos, como, por ejemplo, la mediación, permiten que las partes vuelvan a entablar un diálogo para encontrar una verdadera solución a su litigio mediante la negociación, en vez de encerrarse en una lógica de conflicto y confrontación que desemboca normalmente en una situación de vencedores y vencidos.

11 Comisión Europea, Red Judicial Europea en materia civil y comercial (2007).

12 Comisión de las Comunidades Europeas (2001)

Aunque, como se especificara precedentemente, los antecedentes citados se refieren a los MASC aplicables a materias diferentes de la tributaria, los objetivos que inspiran su utilización son claramente trasladables a los que justifican su utilización en nuestra materia.

“La utilización de fórmulas consensuales procura fomentar la resolución amistosa de las controversias, lograr el desarrollo y funcionamiento adecuado de los procedimientos extrajudiciales de solución de conflictos, alentar formas más consensuales de pacificación social y que las partes vuelvan a entablar el diálogo para encontrar una solución al conflicto, entre otras.”

En consecuencia, en lo que aquí nos concierne, cabe señalar que la aparición y proliferación de MASC en numerosos países, surge como alternativa para solucionar la conflictividad en materia tributaria, y como respuesta al surgimiento de un cambio de paradigma en el relacionamiento entre la administración tributaria y los obligados tributarios, que apunta a una mayor participación del contribuyente y a la adopción de fórmulas que apelan al consenso y la cooperación, más que a la confrontación.

2.1. Concepto

La sistemática expositiva propuesta para este trabajo consiste, en esta instancia, en precisar lo que constituye el objeto del estudio, estos son, los mecanismos alternativos de solución de controversias (MASC) en materia tributaria. Ello, toda vez que ya quedó expuesta, en el Capítulo anterior, la controversia tributaria, sus causas, consecuencias y soluciones.

Al respecto, Serrano Antón¹³ los define como: “un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos ordinarios de resolución de litigios, en los que generalmente, aunque no siempre, interviene un tercero neutral que ayuda o facilita la resolución del conflicto”.

Por su parte, González-Cuellar Serrano (1997)¹⁴ define la finalización transaccional del procedimiento tributario como “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”.

Sobre el particular, Cuadra Ramírez (2013)¹⁵ entendió que se trata de “...procesos encaminados a solucionar los conflictos entre las partes, de forma directa o a través del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro que coadyuve en la solución alterna de conflictos”.

En definitiva, cuando se habla de los MASC en materia tributaria, cabe referirse a procedimientos que tienen como objetivo primordial dar por concluida una controversia, de forma consensuada entre las partes (administración tributaria y obligado tributario), originada en una cuestión incierta vinculada con la determinación de la obligación tributaria. Estas fórmulas se pueden insertar en distintas etapas

13 Citado por Romero Flor, Luis María (2013). Pág 51.

14 González-Cuellar Serrano, Luisa. Pág. 56.

15 Cuadra Ramírez, Jose Guillermo (2013). Pág. 7.

del procedimiento administrativo e incluso el judicial, dar intervención exclusivamente a las partes, o bien, a un tercer sujeto.

“En la búsqueda de soluciones que ayuden a reducir el nivel de conflictividad en materia tributaria, así como también, a partir del auge que adquiere el nuevo modelo de relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, a favor de la cooperación y confianza mutua más que la confrontación, surgen y se consolidan en el ámbito internacional, los denominados mecanismos alternativos para resolver las controversias (MASC) en materia tributaria.

Resulta necesario destacar que el objeto de estudio radica en el acuerdo entre la administración tributaria y el contribuyente tendiente a definir la cuestión controvertida vinculada con la determinación de la obligación tributaria, resultando ajeno a este estudio, otros tipos de acuerdos convencionales celebrados entre las partes, como pueden ser, los vinculados con cuestiones formales, tales como por ejemplo, la forma de cumplimiento de la obligación tributaria (por ej. Aplazamiento o fraccionamiento del pago del tributo, etc.), que no tienen por objeto la referida determinación del tributo.

2.2. Presupuestos habilitantes

Existen cuatro presupuestos que, en forma reiterada se coligen, en la experiencia internacional sobre la materia, como presupuestos habilitantes para la utilización de los MASC. Estos son:



2.2.1. Existencia de una controversia

El primer presupuesto para la procedencia de la aplicación de los mecanismos en cuestión, es que exista una controversia. En tal sentido resulta de gran importancia determinar qué ha de entenderse por dicho término. La Real Academia Española la define como: “Discusión de opiniones contrapuestas entre dos o más personas”, en el particular, entre el contribuyente y la administración tributaria, respecto de la determinación de la obligación tributaria.

La terminología a utilizar, en forma indistinta, en el presente trabajo será: controversia, contienda¹⁶, disputa¹⁷ o diferencia¹⁸. Ello, para diferenciarla del término litigio (del lat. Litigium), Litis proviene de traba en un proceso judicial en la demanda y su contestación y que es definido como: “1. m. Pleito, altercado en juicio. 2. m. Disputa, contienda” (cfr. Real Academia Española). El término litigio se encuentra vinculado con los procedimientos de intervención de los tribunales fiscales y/o instancias judiciales, así, para diferenciarlo de las revisiones y procedimientos internos que se desarrollan en la administración tributaria o los procedimientos legales previstos para los mecanismos alternativos de solución de controversias.

A criterio de Díez-Picazo y Ponce de León, la controversia: “es un conflicto de intereses cuya tutela jurídica pretende cada una de las partes, un conflicto de intereses cualificado por la contienda acerca de esa tutela. En el litigio hay, pues, un conflicto de intereses y una contienda sobre la tutela de cada interés que cada una de las partes pretende.” (Citado en Vicente-Arche Coloma, 2005)¹⁹.

En consecuencia, la existencia de una controversia constituye un presupuesto esencial, entendida ésta en su doble aspecto, como conflicto de intereses y sobre la tutela jurídica de estos mismos intereses, concibiéndola en un sentido amplio, comprensivo de cualquier diferencia o disputa entre la administración tributaria y el contribuyente, respecto de la determinación de la obligación tributaria.

2.2.2. Cuestión incierta

La complejidad cada vez mayor de las situaciones fácticas con relevancia tributaria y de la normativa que regula la materia deriva en la imposibilidad de tener un conocimiento certero de los elementos de hecho y de derecho que hacen a la determinación de la obligación tributaria.

En dicho marco, surge otro aspecto relevante de la cuestión en trato, que la terminación convencional tenga su origen en la eliminación de incertidumbre. Esta característica al igual que la citada en el apartado precedente, constituyen presupuestos esenciales.

“Sólo se encuentra legitimada la celebración de estos mecanismos consensuados cuando tengan por objeto una cuestión de hecho o de derecho sobre la que recae una cuestión controvertida e incierta.”

“Es menester que se trate de cuestiones inciertas,... 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.)...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...” (Martinoli, 2009)²⁰.

16 Contienda: “f. Disputa, discusión, debate.” Contender: “3. intr. Discutir, contraponer opiniones, puntos de vista, etc.” cfr. Real Academia Española.

17 Disputa: “f. Acción y efecto de disputar”. Disputar: “4. tr. Contender, competir, rivalizar.” Cfr. Real Academia Española.

18 Diferencia: “f. Controversia, disensión u oposición de dos o más personas entre sí.” Cfr. Real Academia Española.

19 Vicente-Arche Coloma, Paula (2005). Pág. 128.

20 Martinoli, Carol (2009). Pág 57.

A criterio de González-Cuellar Serrano (1998)²¹, "...sólo se debe permitir la transacción tributaria cuando la dificultad de la prueba o las divergentes interpretaciones jurisprudenciales aplicables al caso concreto o la ausencia de dichas interpretaciones provoque una inseguridad objetiva acerca de la corrección de la postura de ambas partes. En los demás casos la administración está obligada a llegar a una prueba cierta y defender jurídicamente su postura."

Ahora bien, la incorporación de estos mecanismos exige ser cautelosos en cuanto a que su adopción no socave el estado de derecho, o que no sean utilizados para afrontar cuestiones que no son susceptibles de ser resueltas por este medio, por ejemplo, cuando la ley es clara, o cuando implique la alteración de las facultades y responsabilidades de los órganos administrativos competentes.

En conclusión, la utilización de estos mecanismos consensuados para la resolución de controversias en materia tributaria, debe recaer sobre una cuestión que surja incierta para las partes. En dicha inteligencia, la eliminación de la incertidumbre que recae sobre los hechos o el derecho aplicable, legitimará la celebración de acuerdos entre la administración tributaria y el contribuyente.

2.2.3. Voluntad de las partes de solucionar la diferencia

Otro aspecto fundamental en materia de mecanismos de resolución de conflictos en materia tributaria es que exista voluntad de las partes en querer concluir con la disputa, es decir, buscarle una solución, mediante la utilización de dichos procedimientos consensuados.

Voluntad de las partes, entendida como libre manifestación del consentimiento, expresión del libre albedrío.

Las partes tendrán diversas oportunidades dentro del procedimiento para manifestar su voluntad. La voluntad de las partes en someter el tratamiento de la cuestión a alguna forma consensual es el punto de partida, pero también cabrá prestar el consentimiento, según la fórmula consensual que se utilice, para aceptar o no el acuerdo. Esto último, salvo en el caso del arbitraje en el que el consentimiento de las partes se exigirá como requisito previo para someter el tratamiento de la cuestión a dicho mecanismo, y no para la aceptación del laudo arbitral, el que por regla general, una vez dictado por el árbitro resultará vinculante para las partes, es decir, no habrá cabida para la manifestación de voluntad de las partes respecto del decisorio arbitral, el que debe ser acatado.

Esta última afirmación nos lleva a advertir sobre la diferencia entre mecanismos alternativos voluntarios (amplia mayoría) o los de aplicación forzosa, según se exija, por ejemplo, intentar la vía consensuada con carácter previa para poder acceder a la instancia judicial; aspecto que se tratará más adelante en el Capítulo II, apartado 2.4.5.

En consonancia con lo expuesto, cabe concluir que la voluntad de solucionar la controversia, entendida como libre manifestación del consentimiento, constituye otro aspecto elemental en materia de mecanismos alternativos para la solución de controversias. Así, la voluntad se concibe como requisito para someter la cuestión controvertida a los MASC, en distintas oportunidades y respecto de distintos tópicos, según el procedimiento consensual de que se trate.

21 González-Cuellar Serrano, María Luisa (1998). Pág.64

2.2.4. Regulación legal

Otro elemento por regla general exigido, consiste en su regulación en el ordenamiento jurídico, es decir, la exigencia de una previsión legal que consagre los MASC.

Este presupuesto implica que la administración tributaria ha de estar habilitada previamente, a través de una previsión normativa, para celebrar acuerdos con los contribuyentes, en los supuestos y bajo las condiciones estipuladas por el legislador.

Dicha regulación habilitaría a la administración tributaria para celebrarlos, así como también cubriría las exigencias del principio de legalidad de los actos de la administración (se aborda en el Capítulo VI, apartado 6.2.), ampliamente reconocido en los ordenamientos jurídicos de los países.

Sin perjuicio de ello, cabe mencionar que existen países como Alemania en que, como se verá con más detalladamente al estudiar dicho país (Capítulo V, apartado 5.1.), no posee una regulación legal que expresamente autorice los mecanismos de resolución alternativa de conflicto en materia tributaria. En dicho país, el sustento que habilita su utilización, desde hace larga data, surge de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal Supremo Alemán, que reconoció la viabilidad de celebrar acuerdos sobre los hechos en materia tributaria, en base a la derivación interpretativa de distintas normas de la Ordenanza Tributaria alemana.

2.3. Clasificaciones

En una primera aproximación al tema, torna menester referirse a los MASC, dentro del contexto general de procedimientos compositivos atinentes a la materia tributaria, para así diferenciarlos según la naturaleza del procedimiento, esto es, que puede tener carácter preventivo o resolutivo, o bien, el ámbito de aplicación, que puede ser local o internacional.

2.3.1. Naturaleza del procedimiento: Mecanismos preventivos o resolutivos

La primera distinción que cabe formular es la referente a los denominados mecanismos preventivos o resolutivos de controversias en materia tributaria.

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) y actuaciones inherentes o definitivas del conflicto (resolutivas).

Ello, por cuanto existen una serie de procedimientos tendientes a evitar la aparición de la controversia, que podríamos llamar preventivos del conflicto en materia tributaria, por los cuales se busca definir previamente una situación, de modo de dar certeza respecto del tratamiento de la cuestión, evitando de esa manera que se suscite una diferencia.

Existen numerosos y variados ejemplos sobre este tipo de procedimientos preventivos en la legislación internacional. A título meramente enunciativo sin intención de explayarnos sobre los mismos por cuanto no constituyen el objeto de estudio del presente trabajo, cabe mencionar:

Los más conocidos por su generalizada utilización en distintos ordenamientos jurídico-tributarios son:

Ejemplo

- **Los Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia** –APA´s- (ej. Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, China, Estados Unidos de América, Francia, Gran Bretaña, Italia, Japón, México, Países Bajos, Singapur, Turquía, Venezuela, etc.);
- **La consulta previa a la administración tributaria**, que puede revestir carácter vinculante o no. Denominados según el idioma como: “Verbindliche Auskunft”, “Pre-filling”, “Clearances”, Consulta Tributaria, en países como: Alemania, Argentina, España, Estados Unidos de América, Brasil, Canadá, China, Francia, Hong Kong, India, Italia, Japón, México, Países Bajos, Rusia, Sudáfrica, Corea del Sur, Singapur, Turquía y Gran Bretaña (Ernst & Young, 2012).

Asimismo, no pueden dejar de mencionarse el abanico de nuevos institutos que vienen consagrándose en el derecho comparado, bajo el nuevo modelo de política tributaria impulsada por la OCDE, conocida como cumplimiento tributario cooperativo (OCDE, 2013) –referidas en el Capítulo I, apartado 1.3.2.1.-, que completan el grupo de mecanismos preventivos, tales como:

Ejemplo

- **EEUU:** “Pre-filling Agreement Program (PFA)”, que prevé la negociación de normativa reglamentaria específica para determinados sectores, como por ejemplo la industria, tendiente a soslayar posibles cuestiones que podrían aparecer en el futuro, como conflictivas; los “Taxpayer-specific rulings” o “Revenue ruling”, estas son consultas respondidas por la administración tributaria (IRS) que pueden o no generalizarse, según haga a una cuestión que atañe específicamente al contribuyente consultante o bien, afecte a un grupo económico o haga a una cuestión de interés general y por ello corresponda publicar la respuesta de forma oficial; “Compliance Assurance Process” (CAP) es un método para identificar y resolver problemas antes de la presentación de una declaración, relacionados con la determinación de los impuestos, a través de la interacción abierta, cooperativa y transparente entre el Servicio de Impuestos Internos (IRS) y las Grandes Empresas. A través de dicho programa, se espera que el contribuyente logre certeza en la determinación, de manera más rápida y con menor carga administrativa respecto del tratamiento convencional.
- **Gran Bretaña:** “Post-transaction Rulings” -decisiones a posteriori-. Al respecto, la Administración Tributaria Británica facilita información por escrito sobre la interpretación de la normativa tributaria en determinadas materias (por ej. Acuerdos de doble imposición, áreas de interés para los sectores industrial o financiero, etc.).
- **Países Bajos:** “Horizontal Monitoring”, Seguimiento Horizontal. En primera instancia la Administración Tributaria diseñó una herramienta de auditoría interna para el control de las cuentas relativas a impuestos. Las empresas involucradas en el programa celebran un acuerdo de cooperación, con la Administración Tributaria por medio del cual aquéllas se comprometen a comunicar los riesgos fiscales en que incurra, mientras que la Hacienda se obliga a proporcionar seguridad jurídica, a realizar menos controles o hacerlos menos exhaustivos, a cumplir con puntualidad y designar un interlocutor con la empresa. (González de Frutos, 2010)²².
- **Australia:** el “Advance Compliance Arrangements” es un acuerdo anual anticipado de cumplimiento tributario, celebrado entre la Administración Tributaria australiana (Australian Taxation Office ATO) y las grandes empresas, que puede abarcar uno o más impuestos. Se basa

22 González de Frutos, Ubaldo. 2010. Pág. 88 y sgts.

en dos conceptos claves: que la empresa haya puesto en práctica procesos de buen gobierno y que esté dispuesta a operar dentro de un marco de relaciones transparentes y abiertas y, a comunicar de manera veraz todos los grandes riesgos fiscales que surjan, en tiempo real.

En función de lo expuesto y tal como quedara ejemplificado precedentemente, cuando hablamos de mecanismos preventivos, cabe entender que el conflicto entre ambas posturas no llegó a plasmarse, por cuanto las partes dejan definida la cuestión que podría suscitar diferencias, por eso decimos que, tales mecanismos buscan evitar la controversia, anticipándose a la misma.

Sentado el tema de los mecanismos preventivos, cabe referirse a los denominados mecanismos de resolución de conflictos en materia tributaria, que nos ocupan en el presente trabajo, los que se caracterizan por ser un procedimiento que viene a resolver una contienda, diferencia o controversia concreta, ya surgida, entre el contribuyente y la administración tributaria.

A lo que cabe agregar que existen distintos estadios de cristalización del conflicto, los que podrían catalogarse como acaecidos en una etapa temprana, cuando surgen durante la etapa de verificación o fiscalización por parte de la administración tributaria, es decir, con anterioridad a la emisión del acto de determinación de deuda tributaria. En tal sentido, cabe destacar que aunque se trate de una etapa incipiente del conflicto, no puede desconocerse la existencia de una falta de acuerdo entre la posición del contribuyente y la administración (como puede ser una diferencia respecto de la calificación de hechos u omisiones en el procedimiento de fiscalización, etc.). Ello, a diferencia de otras etapas, que podríamos catalogar como más avanzadas, en la que el conflicto parte con el acto de determinación de la deuda, o incluso, con la resolución del recurso administrativo.

Sobre el particular, cabe traer a colación una postura doctrinaria que entiende que el acuerdo entre las partes previo al dictado del acto por el órgano administrativo, evita la controversia, es decir, acontece antes de que la controversia formalmente surja, por ello "...no existen propiamente medios alternativos a la resolución de controversias" (Martínez de Pisón, 1996)²³.

A criterio de Vicente-Arche Coloma (2005)²⁴ el conflicto, "...no se materializará hasta el momento posterior en que el órgano administrativo emita el acto finalizador del procedimiento...una comprobación de valores llevada a cabo por el órgano administrativo competente...en dicho momento todavía no se habrá materializado en conflicto, pues nada obsta a que la Administración compruebe el valor declarado por el obligado tributario y lo estime correcto. En caso contrario, es decir, cuando, comprobado el valor entienda que no es el conveniente, emitirá el acto administrativo procedente, regularizando la situación tributaria del particular. Es en este momento cuando, a nuestro juicio, surgirá el conflicto entre ambas partes..." "...como indica De Palma Del Teso, puede hablarse de conflicto desde el momento en que la Administración ha adoptado una decisión frente a la cual los interesados plantean un recurso administrativo o, en su caso, un recurso judicial."

A lo que cabe disentir con la referida postura, por considerar que corresponde tratar la mentada etapa temprana de conflicto, es decir, la que surge durante la etapa de fiscalización o verificación, como una diferencia o controversia entre las partes, que habilita la utilización de mecanismos alternativos de resolución de conflictos, a diferencia de los mecanismos de prevención –antes explicitados–.

23 Martínez de Pisón, Juan Arrieta (1996). Pág. 172.

24 Vicente-Arche Coloma, Paula (2005). Pág. 103.

Ello así, toda vez que, si bien no existe la determinación de un crédito fiscal, es decir, un acto determinativo de deuda, sí existe un conflicto entre la autoridad fiscal y el contribuyente, derivada de las observaciones efectuadas durante el desarrollo del ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad, y la disconformidad o resistencia del contribuyente ante tales observaciones, lo que constituye un elemento esencial para habilitar la utilización de mecanismos alternativos de solución del conflicto.

La falta de configuración del conflicto, iniciada la fiscalización o verificación, estaría dada o bien porque la administración no encuentra elementos para observar o bien porque el contribuyente frente a la observación formulada por la administración tributaria se allana conformándola, ergo, no surge una diferencia que pueda ser resuelta mediante un mecanismo alternativo de resolución de conflictos.

En tal sentido, se estima oportuno mencionar que la Administración Tributaria Británica en oportunidad de referirse a los MASC, definió a la controversia como un desacuerdo o discusión. Entendida en un sentido más amplio que las diferencias que se encuentran bajo un proceso de disputas formales, tales como los litigios, y que abarca todas las situaciones en las que todavía no existe un acuerdo entre las partes respecto de una cuestión tributaria sustantiva controvertida. Dicha conceptualización resulta claramente comprensiva de todas las situaciones en las que existe algún nivel de desacuerdo en la determinación de la materia tributaria. (HMRC, 2013)

En consecuencia, por lo expuesto y a los efectos de este trabajo, se utilizarán los conceptos controversia, diferencia o conflicto, indistintamente, en un sentido amplio, comprensivo de cualquier desacuerdo entre la administración tributaria y el obligado tributario, cualquiera sea la etapa del procedimiento en el que el mismo se cristalice -puede ser, durante la etapa de verificación o fiscalización, o bien, con el acto de determinación de la deuda, o incluso con la resolución del recurso administrativo y su planteo en la instancia judicial-, que puedan dar lugar a la aplicación de fórmulas compositivas, MASC.

2.3.2. **Ámbito de aplicación: interno o internacional**

Otro aspecto que merece citarse en materia de procedimientos resolutivos de conflictos tributarios es que su aplicación puede darse en el ámbito interno, entre el contribuyente y administración tributaria de un país por aplicación del ordenamiento legal tributario interno, o internacional, cuando la controversia de carácter tributario involucra a contribuyentes y/o Administraciones tributarias de dos o más países, generalmente por la aplicación de acuerdos internacionales.

Respecto del ámbito internacional cabe reconocer la importancia que revisten en este mundo globalizado, por su envergadura y complejidad, las operaciones internacionales. En dicho marco contextual, y en lo que respecta a la materia tributaria, cobran relevancia la celebración de convenios internacionales destinados a evitar la doble imposición, los que en su articulado contemplan procedimientos para resolver las disputas que puedan presentarse en oportunidad de su aplicación o interpretación, tales como el de acuerdo mutuo y, en menor medida, el arbitraje. Estos tópicos son materia de estudio del derecho internacional público.

Ahora bien, no corresponde aquí ahondar en su estudio por cuanto no constituyen el objeto de estudio del presente trabajo, el que a diferencia se centra en los mecanismos utilizados para resolver los conflictos surgidos en materia de determinación de la obligación tributaria, entre la administración fiscal y el contribuyente, por aplicación de la normativa legal tributaria interna.

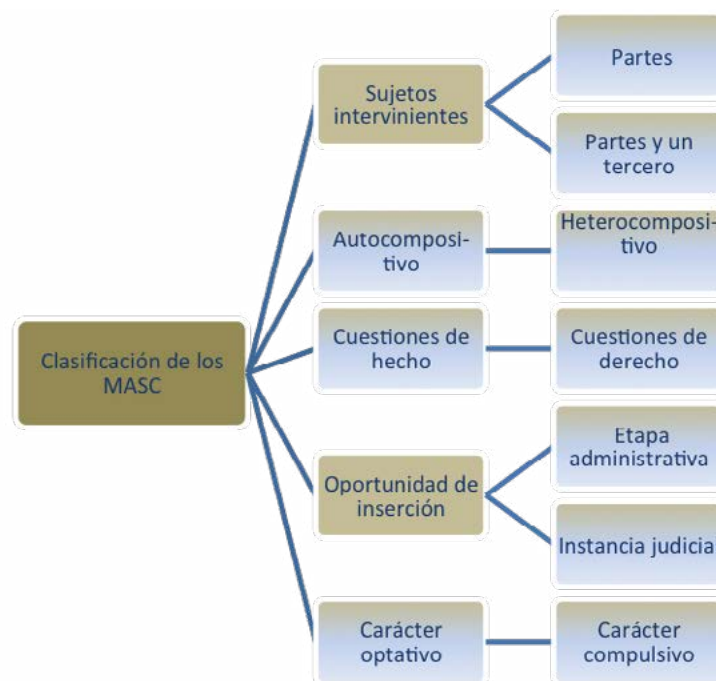
En esta primera aproximación al tema cabe acotar el estudio del presente a los denominados mecanismos de resolución de conflictos en materia tributaria, surgidos a partir de la aplicación del

ordenamiento legal tributario interno de los países, tendiente a solucionar cuestiones controvertidas surgidas entre la administración tributaria y el obligado tributario, en oportunidad de determinar la obligación tributaria.

2.4. Los mecanismos alternativos de carácter resolutivo y de aplicación interna

Efectuada una primera delimitación de los MASC bajo estudio, cabe mencionar que los mismos pueden adoptar diferentes formas y ser clasificados de diferentes maneras, según el punto de vista que tomemos en consideración para efectuarlo.

Por ello, cabe a mayor profundización del tema, clasificarlos según:



2.4.1. Sujetos intervinientes

Teniendo en consideración los sujetos que intervienen en el procedimiento alternativo de resolución de controversias, pueden distinguirse dos posibilidades:

- Acuerdo entre las partes, intervienen la administración tributaria y el obligado tributario;
- Intervención de un tercero: el tercero puede intervenir cumpliendo distintos roles: acercar las posturas de las partes, ofrecer una solución, o bien, resolver la cuestión controvertida.

Como se mencionó precedentemente puede tratarse de fórmulas con o sin intervención de un tercero y entre las que prevén la intervención de un tercero cabe diferenciar según si su intervención es vinculante o no para las partes.

De las fórmulas contempladas en la resolución de conflictos en materia tributaria, la única intervención del tercero resolviendo la cuestión controvertida, con carácter vinculante para las partes, es el arbitraje. En las otras fórmulas que prevén la participación de un tercero, su función consiste en acercar a las partes a una solución de la disputa, sin que su intervención resulte forzosa para aquellas.

En esta instancia, a mayor precisión, se torna menester precisar que en las fórmulas en que interviene un tercero, éste puede ser o no un funcionario de la administración tributaria y/o del poder judicial.

En consecuencia, de conformidad con la experiencia comparada, puede actuar como tercero:

- un funcionario de la administración tributaria, que puede ser diferente o no del que intervino en la verificación del obligado tributario. Asimismo, puede tratarse de un sujeto o bien, de un cuerpo colegiado.

Ejemplo

Alemania: en los “Acuerdos sobre los hechos”, la negociación se lleva adelante entre el inspector que lleva a cabo la fiscalización y el obligado tributario; España: en las “Actas con acuerdo” interviene el jefe supervisor del agente que actuó en la determinación de la obligación tributaria y el contribuyente; EEUU: interviene la Oficina de Apelaciones, inserta en la Administración Tributaria de ese país (IRS), independiente de los órganos de gestión, inspección y recaudación tributaria, especializados en materia de acuerdos; o bien,

- un tercero ajeno a la administración tributaria, como es el caso del Defensor del Contribuyente (Tax Ombusman), el árbitro, etc.

Ejemplo

México: La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente; Portugal: el Centro de Arbitraje Administrativo (CAAD).

2.4.2. Formas de resolución: Autocompositivo o Heterocompositivo

Los mecanismos pueden dividirse en dos grandes categorías según revistan carácter autocompositivo o heterocompositivo.

El primer grupo de instrumentos, autocompositivo, hace hincapié en que son las partes las que alcanzan el acuerdo.

La intervención del tercero es inter partes, su función es acercarlas para que logren un acuerdo que dirima la cuestión controvertida. Son diversas las fórmulas existentes, es posible que el tercero tenga una mayor o menor participación en la búsqueda del acuerdo, así, es posible hacer referencia a la mediación o conciliación (Barona Vilar, 2011). En todos, la característica primordial sigue siendo que el poder de decisión recae durante todo el procedimiento en las partes.

Por otra parte, la heterocomposición, que implica que el tercero que actúa lo hace supra partes, esto es, impone su decisión a los que acuden al mismo para alcanzar una solución.

En tal sentido, los sujetos involucrados no participan de la decisión, que es adoptada por el tercero ajeno al conflicto. Cabe en este grupo citar el instituto del arbitraje, que aunque se tratará más adelante cabe aquí adelantar que, se trata de un tercero –árbitro- que es designado para resolver, generalmente de forma imperativa, el conflicto, con carácter vinculante para las partes.

2.4.3. **Ámbito objetivo: Cuestiones de hecho y derecho**

El ámbito objetivo de aplicación de los MASC, según se encuentre estipulado en cada país, puede alcanzar cuestiones controvertidas relacionadas con los hechos, el derecho, o ambas.

González-Cuellar Serrano (1998)²⁵ señala que la "...incertidumbre puede recaer sobre cuestiones de hecho o de derecho. Las primeras buscan la eliminación de 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 fijación del crédito tributario. Mediante la transacción sobre cuestiones jurídicas la controversia se plantea en relación a la configuración jurídica del presupuesto de hecho".

La polémica suscitada sobre si convenir respecto de cuestiones jurídicas ha sido largamente debatida en Alemania. La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal Superior Alemán ("Bundesfinanzhof", BFH 6-11-62), en pronunciamientos que reconocieron la factibilidad de celebrar acuerdos en materia tributaria, diferenció entre los acuerdos sobre los hechos y los que versan sobre cuestiones jurídicas, a fin de sentar criterio sobre la imposibilidad de que los convenios versen sobre las cuestiones mencionadas en último término, así como también, que sólo los puntos controvertidos referentes a los hechos pueden ser aclarados de forma convencional (Seer, 1996)²⁶.

Por su parte, la doctrina mayoritaria en dicho país, puso de manifiesto la estrecha relación existente entre cuestiones de hecho y de derecho y las serias dificultades para lograr una nítida distinción entre las mismas. Así, mientras que la jurisprudencia se pronunció a favor de admitir únicamente la cuestiones de hecho, la doctrina sostiene el criterio de su extensión a cualquier cuestión que pueda dar lugar a una controversia, con independencia que sea de hecho o de derecho (Bilbao Estrada, 2006)²⁷.

González Cuellar- Serrano, en consonancia con el criterio esbozado por la doctrina alemana, antes referida, se muestra en desacuerdo con limitar la aplicación de los mecanismos exclusivamente respecto de las cuestiones de hecho "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...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..."²⁸

Sentada la diferencia entre las cuestiones de hecho y de derecho cabe mencionar que salvo algunas pocas excepciones, la gran mayoría de los ordenamientos tributarios que receptan los mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias, los contemplan abarcando ambos supuestos.

25 González Cuellar-Serrano, María Luisa. 1998. Pág. 120 y siguiente.

26 Seer, Roman. 1996. Pág. 150 y sgts.

27 Bilbao Estrada, Iñaki (2006). Pág. 287.

28 González Cuellar-Serrano, ob.cit. Pág. 124 y siguientes.

2.4.4. **Ámbito de aplicación (instancia administrativa y judicial)**

Estos mecanismos pueden incorporarse en distintas etapas del procedimiento administrativo o incluso posteriormente, en la instancia judicial.

Según se desprende de la experiencia comparada internacional, la oportunidad de aplicar los mecanismos de resolución tendientes a solucionar el conflicto suscitado entre la administración tributaria y el contribuyente, puede articularse en distintas instancias una vez iniciado el procedimiento de gestión en materia tributaria, no necesariamente a partir de la emisión del acto administrativo.

En definitiva, puede preverse su incorporación desde una etapa temprana del conflicto, ya sea durante la auditoría o fiscalización, o bien una vez dictado el acto administrativo que determina el impuesto adeudado, o incluso, para una instancia posterior, una vez agotada la vía administrativa, o ante el Poder Judicial.

2.4.5. **Inclusión en el procedimiento: voluntaria u obligatoria**

Por regla general, los países que estipulan MASC los conciben con carácter optativo. Ahora bien, existen ordenamientos legales que estipulan la utilización de estos mecanismos de forma forzosa, previo a la posibilidad de articular algún recurso del régimen general, por eso se dice que tiene carácter obligatorio.

Ejemplo:

En Italia: se exige al contribuyente articular “Il Reclamo e la Mediazione” como prerequisite indispensable para acceder a la instancia judicial, bajo sanción de declarar la presentación como improcedente.

CAPÍTULO III. CLASES DE MASC

En este estadio del trabajo, cabe abordar desde un punto de vista teórico los diferentes mecanismos alternativos de solución de controversias, generalmente utilizados en materia tributaria, aclarando que no resultan de aplicación exclusiva a dicha materia, sino que también rigen el tratamiento de otras cuestiones de derecho (por ejemplo: civil, comercial, penal, etc.).

Básicamente, las fórmulas se distinguen entre sí según la intervención o no de un tercero, así como por el rol que este último asume en la resolución del diferendo.

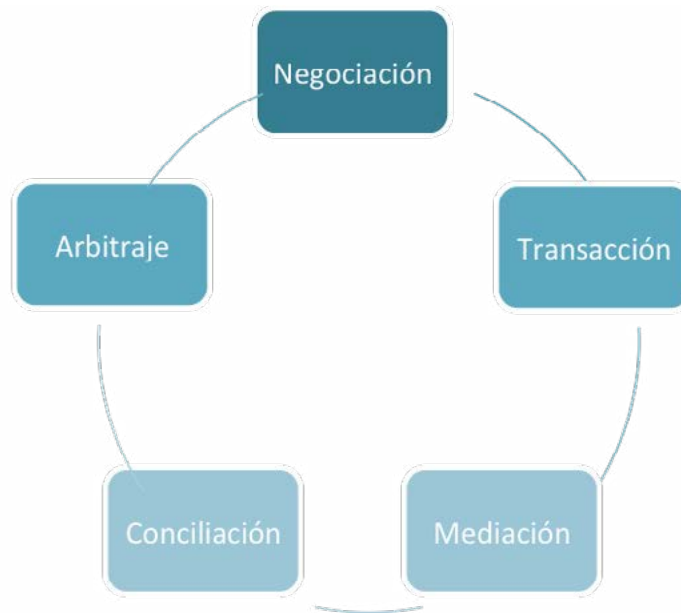
Sobre el particular, cabe traer a colación que a criterio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE ("Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración tributaria" FAT, 2008), los tipos de mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias, pueden resumirse en tres fórmulas, que considera como ampliamente reconocidas:

- **Mediación:** en la cual un tercero neutral asiste a las partes en una serie de reuniones, proponiéndoles concentrarse en los problemas reales que dan origen a la diferencia, ya sean legales u otros, a fin de alcanzar una solución. El mediador no es más que un facilitador, y no expresa ninguna opinión definitiva sobre lo planteado por las partes, ni recomienda para que se adopte una determinada solución;
- **Conciliación:** similar a la mediación, salvo en cuanto implica una intervención más activa del tercero, que sugiere soluciones;
- **Evaluación Neutral Temprana:** en la que el tercero, generalmente un experto, lleva a cabo una evaluación preliminar no vinculante para las partes, respecto de la cuestión controvertida, a fin de sentar las bases para las negociaciones y evitar de esa forma una escalada innecesaria en las primeras etapas del conflicto.

La vasta experiencia comparada en el tema, deja en evidencia que existen diversos mecanismos compositivos en materia tributaria, algunos de los cuales se tratarán en el Capítulo V, al analizar la experiencia internacional.

Ahora bien, cabe adelantar que, por regla general, los mecanismos consensuales utilizados en el derecho comparado no utilizan fórmulas puras, como las que se definen someramente a continuación, sino que combinan sus elementos ajustándolos según las necesidades, características propias de los regímenes tributarios en los que se insertan, buscando mantener la coherencia del régimen legal tributario, así como también, cumplir la función para la cual fueron incorporados en el ordenamiento, de resolver convencionalmente las diferencias que surjan en la materia.

Entre las clases de MASC utilizados en materia tributaria, cabe referirse a:



3.1. Negociación

Podemos definir a la negociación como aquél mecanismo en el que el procedimiento se desarrolla íntegramente con la sola presencia de las partes, es decir, entre la administración fiscal y el obligado tributario, sin la intervención de un tercero.

Cada parte buscará persuadir a la otra de que su percepción sobre una determinada situación es la correcta, así como también ver qué aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y en qué términos, a los efectos de encontrar una solución a la diferencia.

Ejemplo:

Las "Actas con Acuerdo" en España y los "Acuerdos sobre los hechos" en Alemania.

Algunos ordenamientos convocan a un técnico para que en base a su conocimiento y experiencia, efectúe un informe respecto de la cuestión controvertida, no tiene carácter vinculante y su finalidad es sentar las bases para la negociación. Cabe destacar que, siguen siendo exclusivamente las partes, las intervinientes en el procedimiento para lograr un acuerdo.

Ejemplo:

"Early Neutral Evaluation" en Gran Bretaña.

3.2. Transacción

Esta figura comparte presupuestos comunes a los otros mecanismos de solución de controversias, como son, la existencia de una situación incierta, controvertida, la intención de las partes de resolverla, etc.; asimismo, al igual que en la negociación, intervienen las partes, pero a diferencia de los otros medios estudiados, su adopción presupone el otorgamiento de concesiones recíprocas entre las partes interesadas en resolver el conflicto, es decir, "...que las partes cedan en sus posiciones en orden a llegar a un acuerdo"²⁹.

Según el diccionario de la Real Academia Española, el término transacción (de transigir) se lo puede definir como "consentir en parte con lo que no se cree justo, razonable o verdadero, a fin de acabar con una diferencia."

Al respecto, Tulio Rosembuj ³⁰(2001) sostiene que: "La eliminación de la incertidumbre por medio de recíprocas concesiones no está presidida por el intento de esclarecer, fijar, determinar la realidad jurídica que sirve de punto de partida, no busca la verdad; sino, al contrario, pretende su evitación, tanto si conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior...El acuerdo transaccional reposa en las concesiones recíprocas. Se dice que es necesario que cada una de las partes consiga una ventaja menor respecto a lo que pretendía obtener."

Ejemplo:

Modelo de Código Tributario para América Latina -Modelo OEA/BID- y Venezuela.

3.3. Mediación

Esta figura es una de las más utilizadas en la práctica internacional, se caracteriza porque interviene un tercero denominado mediador con el objeto de ayudar a las partes a lograr un acuerdo, sin tomar decisiones ni proponer soluciones, sino que propiciando comunicación y acercamiento entre las mismas para arribar a un acuerdo. Es decir que, son las partes las que encuentran la solución al problema, guiados por el mediador.

La esencia de este instituto, según Serrano Antón se encuentra "en el hecho de que el tercero neutral organiza el intercambio de puntos de vista y trata de aproximar sus intereses sin imponer una decisión". Ahora bien, como señala Trayter, el mediador no puede imponer su decisión, sino que corresponde a las partes lograr un acuerdo (citado por Vicente-Arche Coloma, 2005)³¹.

El procedimiento es confidencial, en el que interviene un tercero independiente y neutral, el mediador, que luego de dar oportunidad a las partes de expresar su visión de la discrepancia y de escucharse recíprocamente, las ayuda a alcanzar una solución negociada de la controversia. El objetivo fundamental es llegar a un acuerdo que concluya con el conflicto, en condiciones que sean aceptables para ambas partes, es decir, no procura determinar los derechos legales o la correcta posición jurídica de las partes.

La mediación puede estar prevista para su aplicación durante el procedimiento administrativo o bien,

29 Vicente –Arche Coloma (2005). Pág.142.

30 Rosembuj, Tulio (2001). Pág 47.

31 Vicente-Arche Coloma. Ob.cit. Pág. 139.

antes de la apertura de la instancia judicial, en su inicio, o bien, previo a la posibilidad de articular el arbitraje.

De la experiencia comparada aparecen como potenciales beneficios de esta fórmula consensual, que las partes conservan en todo momento la capacidad de decidir y pueden retirarse del proceso de mediación en cualquier momento; como también que la presencia del tercero, en el rol de buscar acercar a las partes, facilitador, automáticamente cambia la dinámica de la disputa, incorporando una nueva perspectiva neutral.

La visión del mediador puede contribuir para que las partes encuentren y se concentren en lo que constituye el foco en disputa y de ese modo ayudarlas en comprender acabadamente el porqué así como la forma que puede ser más adecuada para resolverla.

A criterio de Andrés Aucejo (2016), los beneficios destacados de la figura de mediación son: velocidad (se resuelve en un día o en cuestión de semanas); flexibilidad e informalidad; comunicación más directa; ahorro de costes; confidencialidad; mejores posibilidades de mantener las relaciones debido a la naturaleza del proceso de conciliación; etc.

Ejemplo:

Alemania, EEUU, Gran Bretaña, Italia, México, etc.

3.4. Conciliación

La palabra conciliar proviene del vocablo latino "Conciliare", que conforme con lo señalado por la Real Academia de la Lengua Española, significa "componer, ajustar los ánimos de quienes estaban opuestos entre sí". La conciliación, como ya se mencionó, es un medio alternativo de resolución de conflictos, a través del cual las partes resuelven directamente una diferencia con la intervención o colaboración de un tercero.

La persona que interviene como tercero o conciliador, normalmente debe tener una serie de habilidades que le permitan inducir a las partes para que celebren un arreglo amistoso. Además de ser neutral e imparcial, debe estar lo suficientemente calificado para proponer soluciones que satisfagan a los involucrados. Debido a lo anterior, se dice que en el fondo, la conciliación es una negociación asistida, donde las partes buscan dar una solución satisfactoria permitiendo, en forma concertada, la intervención de un tercero, que tenga la capacidad de proponer una fórmula conciliadora.

En consecuencia, en la conciliación, el tercero propone una fórmula conciliatoria, es decir que las partes le delegan el control del proceso y el conciliador delimita los puntos en conflicto y asiste a las partes para que acuerden una solución, señalando el camino posible para llegar a la misma.

Como puede observarse, en la conciliación el tercero adquiere un papel más activo que en la mediación, proponiendo soluciones concretas para que las partes resuelvan de común acuerdo sus diferencias, pero sin que recaiga en él la decisión del conflicto. En ese sentido, la función del conciliador se limita a proponer soluciones, quedando en definitiva la solución de la diferencia, siempre sujeta a la voluntad de las partes.

Ejemplo:

Australia. La conciliación aparece entre los MASC regulados en dicho país y es a menudo utilizada por el Tribunal Administrativo de Apelaciones (AAT)³² en impuestos. Intervienen las partes con la asistencia de un miembro del tribunal (conciliador).

3.5. Arbitraje

Por último, cabe referirse al Arbitraje. En este mecanismo interviene un tercero imparcial que, por regla general, está facultado por imperio de ley y acuerdo de las partes, para poner fin a la controversia mediante la emisión de una decisión que suele denominarse laudo arbitral.

“El arbitraje debemos incardinarlo dentro de las técnicas convencionales, si bien, en este caso, no se conviene o pacta sobre los elementos de la obligación tributaria o sobre la finalización del procedimiento mediante un acto o resolución consensuada. En el supuesto del arbitraje, el contenido de la obligación ya ha sido determinado en vía administrativa pero es, precisamente esa determinación la que provoca la controversia entre las partes, por lo que el acuerdo de voluntades versa, en este caso, sobre el sometimiento del conflicto a su resolución por el órgano arbitral” (Martínez de Pisón, 2007).

En palabras de Vicente-Arche Coloma (2005)³³ el arbitraje constituye un método heterocompositivo de resolución de conflictos, en el que una tercera persona resuelve la controversia surgida entre dos sujetos –conflicto intersubjetivo de intereses–; el tercer sujeto encargado de resolver la cuestión litigiosa se encontrará investido de autoridad y su decisión ajustada a derecho (conforme al procedimiento que al efecto establezca la ley y de acuerdo con el contenido de la norma tributaria aplicable al caso) solucionará el conflicto con carácter definitivo, con la única posibilidad de acudir en revisión a la vía judicial por los motivos establecidos legalmente.

El árbitro para decidir tendrá en consideración los argumentos y evidencias presentados por las partes. El laudo o decisión arbitral pone fin al procedimiento, con efectos idénticos a la cosa juzgada y es ejecutable de conformidad con la normativa que regula la ejecución de sentencias. Los árbitros carecen de potestad para imponer coactivamente sus resoluciones, por lo que deben acudir a las autoridades jurisdiccionales para ello.

32 La AAT tiene competencia para revisar las decisiones tomadas, entre otros, por la Administración Tributaria Australiana (Australian Taxation Office, ATO).

33 Vicente-Arche Coloma (2005). Pág. 98 y siguientes.

Ejemplo:

Portugal y Venezuela.

En esta instancia cabe reflexionar que en los mecanismos de negociación y transacción sólo participan las partes, es decir, la administración tributaria y el contribuyente, en cambio, en los institutos de mediación, conciliación y arbitraje, interviene un tercer sujeto.

Ahora bien, en relación con las fórmulas en que interviene un tercero, más allá de que en los dos primeros tipos citados el tercero actúa adoptando diferentes roles, la principal distinción entre los tres institutos es que para los dos primeros (mediación y conciliación) el tercer sujeto actúa *inter partes*, es decir, intentando acercar las posturas de ambas u ofreciendo él mismo una solución al litigio sin capacidad de decisión, y sus propuestas no son obligatorias para las partes quienes finalmente decidirán libremente llegar o no a un acuerdo que ponga fin a la disputa en dicho marco; mientras que en el arbitraje, el tercer sujeto es el encargado de la resolución de la cuestión litigiosa, actúa *supra partes*, a saber, investido de autoridad y su decisión, por regla general, será vinculante para ambas partes. (Vicente-Arche Coloma, 2005).

CAPÍTULO IV. PROPUESTAS DE LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES

Algunos organismos internacionales especialistas en materia tributaria se han ocupado del tema bajo estudio, con distintos alcances.

4.1. Análisis de la OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE -OECD por sus siglas en inglés-), se refirió al tema en el informe elaborado en el marco de la "Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración tributaria" (2008). En dicho documento sostuvo que existen tres fórmulas consensuales ampliamente reconocidas: mediación, conciliación y evaluación temprana (nos hemos referido con más detalle sobre el particular en el Capítulo III, relativo a las Clases de MASC).

4.2. Modelo de Código Tributario para América Latina, 1967 (Modelo OEA/BID)

Este Modelo fue elaborado en el marco del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo³⁴, tuvo como objetivo constituirse en un aporte significativo al mejoramiento de las legislaciones y de los procedimientos tributarios en los países de América Latina.

Dicho texto incorporó en el Capítulo dedicado a las formas de extinción de las obligaciones, a la transacción, precisando que: "...es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable." Asimismo establece que: "El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía" –cfr. Artículos 51 y 52, respectivamente-.

En los comentarios a las referidas normas se señala que se trata de un instituto que no todas las legislaciones aceptan, que fue incluido en el Proyecto de Brasil y en el entendimiento de que es factible que otros países la admitan, decidieron incorporarla en el proyecto de modelo. Asimismo, aclaran en los considerandos que se trata de un instituto que presenta sus riesgos y que por esa razón su utilización debe estar acotada a las cuestiones de hecho y no en materia de interpretación de la norma.

34 Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington, D.C. Septiembre 1967. Trabajaron en el mismo destacados tributaristas e integrando la Comisión Redactora los Doctores Carlos Giuliani Fonrouge, Rubens Gomes de Sousa y Ramón Valdés Costa.

Ejemplo:

Venezuela es uno de los países que tuvo en consideración este Modelo para incorporar la transacción, aunque lo hizo con importantes adaptaciones.

4.3. Modelos de Código Tributario del CIAT, años 1997 y 2015

En lo que respecta a la primera versión del Modelo de Código Tributario del CIAT, del año 1997, limitó los modos de extinción de la obligación tributaria a tres institutos, el pago, la compensación y la condonación o remisión. No incorpora mecanismos alternativos de solución de controversias tributarias, ni siquiera la transacción, que había contemplado uno de los antecedentes al Modelo en cuestión, este es, el Modelo de Código Tributario OEA/BID, referido en el apartado precedente.

A diferencia de la versión del año 1997, el Modelo de Código Tributario del CIAT, correspondiente al año 2015, incorpora el denominado "Acuerdo Conclusivo", señalando que se viene utilizando recientemente en algunos ordenamientos iberoamericanos.

Dicho Modelo estipula en el artículo 133 el "Acuerdo Conclusivo", procedimiento previsto para la etapa de fiscalización, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, y estipula que será pertinente su articulación "cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta".

El planteo relativo a solucionar la cuestión controvertida mediante acuerdo puede originarse de oficio o a petición de parte. Las partes se reunirán para analizar su factibilidad, de considerarse oportuno se programarán instancias de diálogo orientadas a analizar los datos, pruebas y argumentos de las partes, en procura de dicho acuerdo. En el supuesto que la administración tributaria se niegue a la posibilidad de utilizar el procedimiento de Acuerdo Conclusivo, el contribuyente podrá acudir a un mediador institucional público que tenga atribuida funciones de defensa del contribuyente quien intervendrá conminando a las partes a la realización de la reunión inicial. No obstante ello, la administración tributaria puede negarse a iniciar el procedimiento, acto que carecerá de medidas para su impugnación.

El Acuerdo deberá suscribirse por el contribuyente y en el caso de la administración tributaria, por un órgano o comité colegiado; una vez suscripto producirá los mismos efectos que el acto de determinación de la obligación tributaria.

En este marco, merece especial atención la previsión que exige constituir depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acuerdo. Se prevé que el pago inmediato del monto acordado no será requisito de validez del acuerdo. Por otra parte, se establece la publicación de los acuerdos, con finalidades de transparencia.

Los comentarios al artículo que aquí nos concierne aclaran que: “Estos mecanismos buscan establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el obligado tributario (potestades-garantías del contribuyente), propiciar la imparcialidad administrativa, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica. Asimismo, responden al principio de buena fe en las relaciones con la Administración Tributaria y los contribuyente.”

Ejemplo:

México lo incorporó en el año 2014 (Capítulo V, apartado 5.6.).

Como puede advertirse, organismos internacionales especializados en la materia tributaria, como el CIAT, el Programa Conjunto de Tributación de la OEA/BID y la OCDE se ocuparon del tema.

Los dos Organismos citados en primer término efectuaron propuestas concretas, en sus Modelos de Código Tributario, para Latinoamérica, mientras que la OCDE se ocupó de analizar los tipos de instrumentos consensuales para resolver las controversias tributarias, más aceptados en la práctica internacional.

El mecanismo incorporado en el Modelo CIAT 2015, contempla un mecanismo alternativo de solución de controversias en materia tributaria que comprende tanto a las cuestiones de hecho como de derecho, a diferencia del Modelo OEA/BID que sólo se aplica a las cuestiones de hecho. Por otra parte, en el Modelo CIAT está previsto como un medio compositivo previo a la determinación de la deuda tributaria, más específicamente durante el procedimiento de fiscalización, a diferencia del Modelo OEA/BID que lo estipula como una forma de extinción de las obligaciones tributarias.

Otras particularidades que merecen destacarse del Modelo CIAT 2015, es que estipula la necesidad de constituir garantía suficiente de modo de cubrir y así asegurar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acuerdo e incorpora la figura de un mediador, a cargo de un órgano institucional público, diferente de la administración tributaria, pudiendo tratarse de alguno que posea competencia específica en materia de defensa de los contribuyentes (como el Defensor del Obligado Tributario o Contribuyente, etc.), o bien, en general, como puede ser el Defensor del pueblo (Ombudsman).

CAPÍTULO V. EXPERIENCIA INTERNACIONAL

En esta instancia, cabe destacar la importante proliferación de técnicas convencionales, tanto en el continente europeo, como en los países anglosajones, en menor medida en Latinoamérica.

Algunos de los países que adoptaron MASC en materia tributaria, aunque no agotan la lista, son: Australia, Bélgica, Canadá, China, Francia, Alemania, Hong Kong, India, Italia, México, Países Bajos, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Turquía, Gran Bretaña y Estados Unidos (Ernst & Young, 2012).

Para la selección de los países a tratar en el presente trabajo, se tuvo en consideración aquéllos que poseen una larga y fructífera trayectoria, como EEUU e Italia, y los que presentan particularidades en su procedimiento, implementación, regulación, etc., que se entiende enriquecen y amplían el espectro de estudio de las fórmulas consensuadas. En dicha inteligencia, completan la lista de países estudiados: Alemania, España, Gran Bretaña, México, Portugal y Venezuela.

En el estudio de la experiencia internacional, nos proponemos relevar las principales características y especificidades de los procedimientos consensuales estipulados en la práctica internacional, haciendo referencia a su marco normativo. Asimismo, se vuelcan estadísticas sobre los índices de litigiosidad en materia tributaria, así como también, informes sobre resultados post aplicación de los MASC, entre otros aspectos, en orden a lograr un panorama lo más completo posible sobre el tratamiento del tema en la actualidad.

5.1. Alemania

Este país aplica los acuerdos consensuales en materia tributaria desde hace muchos años, sin perjuicio de que el ordenamiento jurídico alemán no cuenta con una disposición legal expresa al respecto. La opinión de la doctrina, la práctica administrativa³⁵ y el reconocimiento judicial³⁶, admitieron la celebración de acuerdos entre la autoridad fiscal y el particular.

35 La Administración Tributaria alemana “Bundesministerium der Finanzen” está integrada en el Ministerio de Finanzas. En la instancia judicial encontramos, en primera instancia los Tribunales Fiscales Superiores (Finanzgericht) y en apelación el Tribunal Fiscal Supremo (Bundesfinanzhof). El Poder Judicial se destaca por su especialización en materia tributaria. El sistema de revisión administrativo supone un gran filtro dado que sólo llega a judicializarse el 1,5% de los recursos totales (Martínez Sánchez, Cesar, 2014). Estadísticas del año 2003 señalan que de 3,5 millones de recursos ante la Administración Tributaria, recordemos que en Alemania predomina el sistema de declaración/liquidación frente al de autoliquidación, sólo 77.000 llegaron a los tribunales. (Andrés Aucejo y Alonso González, 2015. Nota de pie de fs. 329/30).

36 El Tribunal Fiscal Supremo (Bundesfinanzhof BFH) 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.

En el año 2012, en cumplimiento de una Directiva de la Unión Europea 2008 –referida en el Capítulo I, apartado 1.1.2-, se incorporó a la legislación de ese país la mediación, respecto de cuestiones civiles y comerciales, aunque se extendió su aplicación a la materia tributaria. La falta de respaldo normativo no ha representado impedimento alguno para que los acuerdos sean aceptados como figura autónoma capaz de atribuir eficacia vinculante al acuerdo celebrado entre la administración tributaria y los obligados.

La admisibilidad jurídica de dichos acuerdos, surge del juego armónico de las disposiciones de la Ordenanza Administrativa Alemana –en adelante OA-. Así, los artículos 88 y 90 OA 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 el mismo sentido y conexo con los citados artículos, el artículo 201 AO³⁷ 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 (Martinoli, 2009)³⁸.

En dicho país, sólo se admiten acuerdos en materia tributaria vinculados con los hechos, las cuestiones de derecho no pueden constituir objeto de un acuerdo. “El ámbito de actuación de este tipo de técnicas convencionales se limita, una vez realizado el hecho imponible, a la determinación de la base imponible cuando existe incertidumbre respecto a su fijación. Concretamente, su utilización se justifica en aquellos casos en que existe un margen de estimación, de valoración o de apreciación de la prueba...la finalidad perseguida con su celebración es la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre que la rodea y de aumentar así la certeza jurídica. Como efectos indirectos pero no por ello menos importantes, podemos añadir, el notable descenso de controversias así como la mejora de la actuación administrativa que conllevan y, especialmente, de la recaudación” (Bilbao Estrada, 2006)³⁹.

A mayor precisión, cabe traer a colación que frente a la necesidad de hacer cumplir el cada vez más complejo régimen tributario, por una parte, y el desarrollo de operaciones internacionales cada vez más sofisticadas, especialmente las desarrolladas entre compañías multinacionales, por el otro, la administración tributaria alemana, comenzó a orientarse hacia una política más cooperativa con el contribuyente. En dicho contexto, se decidió articular auditorías aceleradas (prompt audits) tendientes a agilizar los tiempos de fiscalización, respecto de las grandes empresas, requiriéndoles para ello su colaboración y observancia de las obligaciones tributarias, y exigiéndoles antecedentes de buena conducta fiscal (“tax-honest”). (International Tax Review, 2012).

En lo que aquí nos concierne, se reconocen en el ordenamiento alemán mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, durante todo el procedimiento administrativo, al concluir el mismo, en la etapa judicial, esta última, a partir de la incorporación del instituto de la mediación, antes referido.

37 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”.

38 Martinoli, Carol (2009). Pág.68.

39 Bilbao Estrada, Iñaki (2006). Pág 287.

Acuerdo sobre los hechos “Tatsächliche Verständigung”

Esta fórmula consensual consiste en la negociación entre el contribuyente y el inspector o auditor que lleva adelante la fiscalización. La misma se presenta particularmente: en operaciones que revisten cierta complejidad -máxime en operaciones internacionales-; cuando la determinación de los hechos resulta compleja, es decir que, demandará un tiempo superior al medio habitual para su definición, o bien, el trabajo destinado a su esclarecimiento exigiría la realización de esfuerzos desproporcionados.

El acuerdo puede plantearse a lo largo del procedimiento administrativo, siempre en relación con las cuestiones de hecho, no así respecto de las de derecho, por cuanto como se indicó, sobre estas últimas la Administración Tributaria alemana (“Bundesministerium der Finanzen”), no tiene margen para negociar.

En efecto, ya durante la inspección se producen conversaciones o discusiones de trabajo, en las que el inspector dialoga con el obligado tributario y su asesor fiscal los supuestos de hecho y cuestiones jurídicas controvertidas y, eventualmente, los aclaran en forma concordada.

Al término del procedimiento de inspección se produce una especie de emplazamiento para discutir, la llamada entrevista final (Schlussbersprechung) en la cual se discuten los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados por la inspección y sus consecuencias jurídicas. La entrevista final tiene una función compositiva, pues su finalidad es eliminar los aspectos polémicos del supuesto tributario de forma concordada, siempre que sea posible (Seer, 1996), actúa el inspector jefe como mediador.

A criterio de Seer (1996)⁴⁰ “El logro de un acuerdo al final de la inspección satisface las exigencias tanto de la Administración como del obligado tributario. En efecto, la empresa desea tener seguridad respecto a la carga tributaria definitiva, debido a razones de planificación. Por su parte, la Administración está interesada en finalizar el supuesto objeto de investigación de manera defendible desde el punto de vista del Derecho, de forma que posteriormente no tenga que soportar ninguna controversia tributaria.”

Efectuada la liquidación por la Administración Tributaria el recurso que los contribuyentes pueden interponer es el de reposición, ante la Sección de Liquidación que es la que emitió el acto. Esta área se ocupará de contactar al contribuyente para tratar de solucionar la diferencia. Esta particularidad del sistema alemán, permite que la mayoría de los conflictos se resuelvan en dicha instancia. Ahora bien, si el contribuyente mantiene el recurso, el tema es transferido a la Sección Recursos de la Administración Tributaria, independiente del área que emitió el acto y cuya función es el conocimiento y resolución de los recursos. Esta área cumple un importante papel de mediación con la finalidad de resolver la diferencia, previo al dictado del acto resolutorio. Emitido el cual, al contribuyente le quedará expedita la posibilidad de recurrir ante los Tribunales Fiscales Superiores.

40 Seer, Roman (1996). Pág. 139.

Mediación (Die Mediation),

En lo que respecta a la mediación cabe precisar que la misma no es obligatoria en la normativa legal alemana, sino que su utilización queda sujeta a la discrecionalidad del poder judicial⁴¹. En materia de controversias tributarias, el poder judicial decidirá en cada caso si resulta factible acudir al procedimiento de mediación y en ese caso que mediadores actúen (jueces calificados -“Quality judges”). Este instrumento resulta de aplicación en el Tribunal Fiscal Superior, de primera instancia, competente para ventilar las cuestiones de hecho, no siendo viable su planteo ante el Tribunal Fiscal Supremo, por cuanto la competencia de este último se limita al tratamiento de cuestiones de derecho.

El procedimiento de mediación no es público, las partes se reunirán con el mediador que actuará de forma autónoma para buscar resolver las cuestiones controvertidas procurando obtener una solución satisfactoria para ambas partes. Los jueces calificados deben contar con comprobada experiencia, actuar neutralmente en la búsqueda de una solución al conflicto, sin hacer propuestas ni tomar decisiones (Espejo, 2015)⁴².

Como ventajas a la figura del Juez calificado que actúa como mediador, se señala su transparencia y la mayor libertad de las partes, dada la falta de potestad del tercero que actúa como mediador de decidir la cuestión, por no ser el juez de la causa.

Una vez logrado el consenso, se registra el acuerdo ante el Tribunal y resulta obligatorio para las partes.

5.2. España

En primera instancia se estima menester hacer referencia a estudios estadísticos que advierten sobre los importantes niveles de litigiosidad en materia tributaria, registrados en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central⁴³ de España.

Así, para el período comprendido entre los años 1998 y 2002 (Aucejo y Royuela Mora, 2005) el trabajo advierte respecto de los Tribunales Regionales, una tendencia a la acumulación de trabajo como consecuencia de no resolver más expedientes de los que ingresan, lo que conlleva un progresivo aumento del volumen de expedientes acumulados, un retraso genérico en su resolución y una baja en la tasa de eficacia de tales tribunales (se pasa de resolver el 40% de los asuntos anuales, pendientes más ingresados en el año, a una tasa del 36% en los últimos años). Asimismo, señalan que simétricamente los tiempos de espera son cada vez mayores, de manera que de dos años y medio al inicio del quinquenio se llegan a alcanzar los tres años hacia el final de dicho período.

41 De los 18 tribunales fiscales alemanes (German Fiscal Courts), 15 regularmente aceptan el procedimiento de mediación (KPMG, 2014).

42 Espejo Isabel. “La mediación en el derecho tributario alemán”. Colaboración incorporada en la obra de Andrés Aucejo y Alonso González, 2015. Fs. 328 y siguientes.

43 Los Tribunales Económico-Administrativos de España son órganos administrativos independientes de la Administración General del Estado, adscritos estructuralmente al Ministerio de Economía y Hacienda, que resuelven las reclamaciones económico-administrativas. Las reclamaciones económico-administrativas constituyen el instrumento necesario para quien desee impugnar los actos de la Administración Tributaria (AEAT) y acceder posteriormente, en su caso, a la vía judicial a través de un procedimiento contencioso-administrativo. A grandes rasgos, en lo que aquí interesa, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) entiende en las reclamaciones contra los actos administrativos dictados por los órganos centrales de la AEAT y el Tribunal Económico Administrativo Regional (TEARs) tiene competencia para resolver, entre otras, reclamaciones que se interpongan contra los actos administrativos dictados por los órganos periféricos de la AEAT.

En lo que respecta al Tribunal Económico Administrativo Central, a diferencia de los Regionales, se colige que para el mismo período antes referido, la tasa de resolución es superior al 150% en 2002, frente al 94% de 1998, eficacia 60% en 2002 frente al 40% en 1998, y en cuanto a tiempos de resolución, 2 años y medio de espera en 1998 hasta un año y 9 meses en 2002. No puede dejar de mencionarse que el Tribunal Central, en términos de expedientes ingresados, representa en torno al 5% del total de expedientes que soportan cada año los Tribunales Regionales y Locales.

Un estudio estadístico posterior, que abarca desde el 2001 al 2012, (Aucejo y Alonso González, 2015) concluye que las tasas de litigiosidad en el orden tributario se perpetúan a través de los quinquenios sin poder acabar con el acumulado, a una época de relativa mejoría (2005-2008, porque se reduce significativamente el número de expedientes ingresados en los Tribunales) vuelven años de elevada litigiosidad repitiéndose frecuentemente un acumulado de expedientes pendientes de resolver a principios de año en los Tribunales Económico Administrativos.

En dicho contexto, España adoptó procedimientos preventivos de solución de controversias como los acuerdos previos sobre precios de transferencia (año 1995, Ley de Impuesto sobre Sociedades), junto con otros tipos de acuerdos destinados al aplazamiento o fraccionamiento del pago.

Otro mecanismo que podría mencionarse en el presente estudio es la Tasación Pericial Contradictoria, regulada en el artículo 135 de la Ley General Tributaria, procedente a los efectos de la corrección de valores comprobados administrativamente o contra el acto de comprobación de valores notificados. El contribuyente designa un perito a su cargo, para que practique el peritaje. La normativa estipula que : “Si la diferencia entre el valor determinado por el perito de la Administración y la tasación practicada por el perito designado por el obligado tributario, considerada en valores absolutos, es igual o inferior a 120.000 euros y al 10 por ciento de dicha tasación, esta última servirá de base para la liquidación. Si la diferencia es superior, deberá designarse un perito tercero...” que se elegirá del listado de asociaciones y colegios profesionales legalmente reconocidos, que obra en la AEAT.

En este estadio se entiende pertinente, por su desarrollo e importancia, profundizar sobre la denominada “Acta con Acuerdo”, que constituye un mecanismo alternativo de solución de diferencias, incorporado en la nueva Ley General Tributaria (LGT), en el año 2003 (Ley N° 58/03). El anteproyecto de reforma a la LGT, que propuso incorporar las mentadas Actas, proclamaba como objetivo principal disminuir los niveles de litigiosidad en materia tributaria.

En este marco, cabe agregar que en el informe de la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria (2001) así como en el borrador del Anteproyecto de Ley General Tributaria (2002), se proponía incorporar el arbitraje en el derecho tributario como alternativa de la vía administrativa, opción que finalmente no prosperó en la reforma a la LGT del 2003. “En el citado informe del 2001, la Comisión se pronunció, de forma casi unánime, a favor de la introducción de un arbitraje tributario, respecto del cual se formularon hasta tres propuestas diferentes, todas ellas instrumentadas como alternativa a los recursos administrativos” (Soler Roch, 2005).

“Actas con Acuerdo”

En lo que respecta a las Actas con Acuerdo, reguladas en el artículo 155 de la Ley General Tributaria, cabe precisar que habilitan la celebración de un acuerdo conclusivo entre la Administración Tributaria (Agencia Estatal de Administración Tributaria, AEAT) y el contribuyente, durante la etapa de comprobación y fiscalización, condicionando su procedencia a que la discordancia se origine en cuestiones inciertas que afecten la determinación de la base imponible u otro elemento de la deuda tributaria.

En concreto, el ámbito material de aplicación de dichas actas se prevé para 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 realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos que no pueden cuantificarse de forma cierta.

La celebración del Acta es una potestad discrecional de la Administración Tributaria, “Una vez que el órgano funcionario actuante y el obligado tributario han fijado los términos del posible acuerdo, aquél dará por concluidas las actuaciones de comprobación e investigación por entender que los datos y antecedentes obtenidos en las mismas son más que suficientes para fundamentar la propuesta de regularización; por lo que ambas partes procederán a la formalización del acta con acuerdo, o lo que es lo mismo, a la firma del documento público que recoge el resultado de estas actuaciones y el consenso obtenido con el obligado tributario.” (Romero Flor, 2010)⁴⁴.

El Acta con Acuerdo se perfecciona con la suscripción del mismo por las partes (autorización expresa de la autoridad competente, inspector-jefe por la AEAT), a cuyo fin se estipulan garantías previas y la forma de pago. En cuanto a este último concepto, la Ley N° 36/06 (Medidas para Prevención del Fraude Fiscal), flexibilizó el régimen preestablecido, permitiendo el aplazamiento o fraccionamiento del pago, que en todo caso deberá quedar garantizado mediante aval o certificado de seguro de caución.

Por otra parte, en lo que respecta a los efectos derivados del acuerdo, surgen: la reducción de sanciones impuestas que alcanza al 50%, siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo; improcedencia de articular la apelación del acuerdo en vía administrativa, a mayor precisión, sólo podrá ser revisado en vía contencioso administrativa por el procedimiento de nulidad de pleno derecho (art. 217 de la LGT) o por registrarse vicios en la prestación del consentimiento.

5.3. Estados Unidos de América

En el sistema tributario americano los procedimientos alternativos de resolución de controversias, conocidos como “Alternative Dispute Resolution” (ADR) se encuentran muy arraigados, tanto la Administración Tributaria, Servicio de Impuestos Internos (“Internal Revenue Service” IRS, por sus siglas en inglés) como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de procedimientos de concertación administrativa, procurando evitar el traslado del conflicto a la sede judicial, sin perjuicio de que ésta última también representa una opción válida para atender tales conflictos.

El protagonismo que adquieren los procedimientos de acuerdo responde, entre otros aspectos al: costo extraordinario de la vía judicial (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); estricto sistema de sanciones por la presentación de recursos inconsistentes con ánimo dilatorio; regulación de una serie de procedimientos encaminados a lograr el entendimiento entre los contribuyentes y la Administración Tributaria; implementación de un organismo administrativo –Oficina de Apelaciones-, independiente y neutral de las áreas de gestión, inspección y recaudación, especializado en materia de acuerdos.

Rozas Valdés⁴⁵ señala que la concertación se sostiene sobre dos premisas, sólo tiene cabida en los casos en que exista un margen razonable de incertidumbre: sea sobre los hechos o su calificación, sea sobre el cobro efectivo de la deuda y en todos los casos su conclusión viene acompañada de declaraciones juradas del contribuyente –relativas a su flujo de ingresos y gastos, como a su patrimonio- y de medidas

44 Romero Flor, Luis María (2010). Pág. 267

45 Rozas Valdés, José A. Pág. 9.

especiales de garantía; que transparentan la legalidad de su contenido y afianzan la eficacia del mismo.

Por su parte, González⁴⁶ especifica que se accede a la conciliación "...cuando existe incertidumbre sobre el contenido de la liquidación –por indeterminación de los hechos o por indeterminación en la calificación de los mismos- o bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo...tan solo es factible concertar si en los hechos o en su calificación jurídica concurren elementos que permiten dudar sobre la corrección de liquidar la obligación de un modo u otro, o lo que es lo mismo, si hay un margen razonable para acordar que prevalezca una de las diversas interpretaciones que del supuesto cabe hacer."

Previo a tratar los distintos procedimientos de conciliación previstos en el ordenamiento tributario de EEUU, es necesario mencionar que el IRS declara como misión proveer servicios de calidad colaborando con los contribuyentes para entender y conocer sus responsabilidades aplicando el ordenamiento legal tributario con integridad y buena fe, en su página oficial informa a los contribuyentes sobre sus Derechos y Obligaciones, así como los procedimientos al alcance de aquéllos para poder reclamar, frente a una modificación en la determinación de impuestos propuesta por el IRS con la cual no esté de acuerdo.

El IRS es el organismo encargado de corroborar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para lo cual lleva a cabo verificaciones respecto de las declaraciones juradas presentadas por los obligados tributarios. La etapa inicial en el procedimiento de verificación surge con el denominado "30 Days Letter", que constituye la propuesta de liquidación remitida por el empleado de la Administración Tributaria que efectuó las actuaciones de comprobación –no constituye título ejecutivo-, al contribuyente.

Dicha notificación contendrá el informe de revisión del funcionario encargado de la verificación, el formulario de acuerdo o renuncia a la modificación propuesta y una copia de la "Publicación 5"⁴⁷ que contempla los derechos de apelación y cómo preparar una reclamación en caso de no estar de acuerdo. Acaecido dicho supuesto, el contribuyente optará en el plazo de 30 días por: conformarla, presentar un recurso (administrativo o judicial), procurar llegar a un acuerdo con la Administración Tributaria, o abstenerse de responder. Frente a esta última hipótesis, el Organismo Fiscal emitirá un documento denominado "Notice of Deficiency or 90 Days Letter", que contiene los cambios propuestos y el total adeudado, pudiendo el contribuyente en dicha instancia acceder a la vía de la concertación, impugnar la liquidación en vía judicial o pagarla íntegra o fraccionadamente. La falta de respuesta del contribuyente torna aplicable el procedimiento administrativo de cobro ejecutivo, que procura el cobro de la deuda en el menor tiempo posible.

Sentado lo expuesto, cabe referirse a los distintos procedimientos previstos en el ordenamiento legal tributario de EEUU para la resolución convencional de las controversias en materia tributaria.

Previamente, cabe mencionar que se excluyen del presente estudio otros procedimientos consensuales regulados por el IRS, los que aun cuando representan acuerdos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, no constituyen mecanismos para solucionar una controversia respecto de la determinación de la obligación tributaria –con las características y presupuestos propios que definen dichos mecanismos de solución, antes tratados-, sino que se trata, como por ejemplo en el caso del Compromiso de Oferta ("Offer in Compromise"⁴⁸), de un procedimiento que busca revertir el impago de impuestos, aceptando un importe inferior al original de la deuda tributaria. El Compromiso de

46 González Alonso. Pág. 112.

47 IRS Department of Treasury International Revenue Service. "Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest if You don't Agree" Publication 5, Rev. 06_2005. Catalog Number 39269Z. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>

48 Sección 7122 del Internal Revenue Code, IRS.

Oferta se basa, sobre todo, en la duda sobre el pago de la deuda. Para celebrar el mentado acuerdo la IRS tiene en consideración que de otra forma es improbable cobrar la totalidad de lo que le fuera adeudado por el contribuyente y resultará procedente siempre que el monto ofrecido sea razonable y refleje las reales posibilidades de un efectivo pago.

Efectuada la precedente aclaración, cabe señalar que el IRS define en su página oficial cinco figuras como mecanismos alternativos de solución de controversias en materia tributaria, bajo la denominación "Alternative Dispute Resolution" (ADR), que son: Vía Rápida de Mediación (Fast Track Mediation), Resolución de tracto abreviado (Fast Track Settlement), Mediación (Mediation), Remisión Temprana (Early Referral) y Arbitraje (Arbitration), que se tratarán seguidamente⁴⁹.

Ello no sin antes mencionar que en todos los casos, interviene la *Oficina de Apelaciones – Appeals office*- que es la instancia de solución de controversias del IRS. Dicha dependencia a pesar de estar inserta dentro del IRS, se caracteriza tanto por su actuación neutral e independiente respecto de los órganos de gestión, inspección y recaudación tributarias que tomaron la decisión respecto de la cual el contribuyente está en desacuerdo, como también, por su especialización en materia de acuerdos.

Dicho ente fue creado con el propósito de evitar el recurso directo al orden judicial. En consecuencia, cuando el contribuyente estuviera insatisfecho con las modificaciones propuestas por el IRS a su declaración de impuestos, podrá solicitar la intervención de un funcionario de la citada Oficina de Apelaciones y si no arribara a un acuerdo, siempre tendrá el contribuyente expedita la vía recursiva ante el poder judicial⁵⁰.

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, lo que implica entender el origen de las cuestiones controvertidas y la posición de ambas partes, ello con el objetivo de advertir sobre los posibles caminos para resolverlo, en procura de arribar a un acuerdo mutuo que sea coherente con la ley aplicable.

Remisión Temprana

La denominada Remisión Temprana -Early Referral⁵¹-, se introdujo en el año 1994 y constituye la posibilidad de una derivación temprana de algún aspecto controvertido aparecido durante la fiscalización, en pos de una resolución más expeditiva, propone dar participación simultánea al Distrito (IRS) y a la Oficina de Apelaciones. Ello, sin perjuicio de que el tratamiento del resto de las cuestiones que no arrojan incertidumbre siga a cargo del Distrito, para su investigación.

Este procedimiento aparece como una alternativa de solución temprana de algún/os aspectos controvertidos del caso bajo fiscalización o bien en la etapa de cobro. Este procedimiento es opcional, no tiene costo y puede ser solicitado por cualquier contribuyente. También puede articularse frente a controvertidas en materia de cambio involuntario en el método contable, impuestos al trabajo, planes de empleados u exenciones a organizaciones.

Si no se lograra arribar a un acuerdo, la cuestión no será revisable en el Tribunal Fiscal o Tribunal de Distrito de ese país. 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.

49 Introduction to Alternative Dispute Resolution www.irs.gov keyword= Appeals

50 IRS Publication 3498 (Rev. 11-2004) Pag 6.

51 Revenue Procedure 99-28 IRS. Section 7123 of the Internal Revenue Code (IRC)

Mediación de Tracto Abreviado

La Vía Rápida de Mediación ("Fast Track Mediation")⁵² se utiliza para resolver controversias derivadas de verificaciones llevadas a cabo por el IRS, ofertas de compromiso, acciones de cobro, entre otras materias, vinculadas con pequeños contribuyentes o microempresas.

El procedimiento se inicia a instancia del contribuyente, quien al no estar de acuerdo con alguno o todos los extremos de la comprobación efectuada por el IRS, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, "Agreement to Mediate", en virtud del cual se designa como mediador un funcionario de la "Appeals Office", capacitado en técnicas de mediación, que actuará de forma neutral, tomando conocimiento de ambas posiciones, la naturaleza del conflicto, de modo de poder ayudar a las partes a arribar a una solución mutuamente satisfactoria, de conformidad con la ley aplicable.

Se prevén dos procedimientos "Small Case Request" cuando el monto total adeudado comprendido en el reclamo no supera los \$25.000 o el "Format Protest", cuando se supera dicho monto⁵³.

El mediador no tiene autoridad para requerir a las partes que acepten un determinado acuerdo⁵⁴.

Resolución de Tracto Abreviado

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.⁵⁵

Este mecanismo fue incorporado en el año 2001, en resumen, este procedimiento implica la facilitación de la negociación entre el contribuyente y el IRS por la Oficina de Apelaciones, que como se indicó precedentemente, es una división independiente de resolución de disputas dentro del IRS. El contribuyente puede elegir que el oficial de apelaciones participe de la negociación como un clásico facilitador-mediador o bien como un conciliador más intervencionista, que ofrece recomendaciones para resolver la controversia.

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

53 IRS Publication 3498 (Rev- 11-2004) pág 6

54 IRS Publication 3605 (Rev. 09-2002) Fast Track Mediation - A process for prompt Resolution of Tax Issues.

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

En cualquier caso, la participación en el sistema es voluntaria y el contribuyente podrá retirarse en cualquier momento. Los resultados del programa reflejaron que el 86% de los casos terminaron en resolución y el tiempo total del procedimiento se redujo de un promedio de 684 días a 84 (OECD, 2008)

Mediación

En lo que respecta a la Mediación –Mediation-, constituye 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.⁵⁶

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 una solución al conflicto. Por regla general, una vez completado el trámite entre las partes, tendiente a someter la cuestión a mediación, ésta se completará dentro de los sesenta días.

Arbitraje

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 previamente a un acuerdo. 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 otras fórmulas.

Por el contrario, las otras formulas convencionales mencionadas previamente, aparecen como el sistema habitual de concertación tributaria que las Oficinas de Apelación y los órganos de gestión aplican de forma ordinaria y estandarizada para resolver las cuestiones suscitadas en materia tributaria.

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

5.4. Gran Bretaña

La Administración Tributaria británica (Her Majesty's Revenue and Customs –HMRC-)⁵⁷, viene trabajando activamente en la incorporación de diferentes métodos tanto de prevención, como de resolución de controversias en materia tributaria (a los que denomina Alternative Dispute Resolution -ADR), en aras del desarrollo de métodos más cooperativos de relaciones tributarias y que impliquen menor confrontación.

En este marco se estima menester traer a colación las estadísticas elaboradas por la HMRC, elaboradas a partir de las cifras obtenidas desde la utilización de los mecanismos alternativos de resolución de controversias (ADR):

	Period 2014/15	Period 2015/16
Casos que solicitaron la aplicación de un ADR	499	581
Casos rechazados por el Panel que no aplicaron ADR	101	150
Casos aguardando decisión sobre aplicación de ADR	42	49
Casos activos	189	148
Casos resueltos con éxito (total o parcialmente)	216	262
Casos que terminaron en litigio	16	15
Tasa de éxito (%)	93%	95%

Cfr. Datos de "How we resolve tax disputes. The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2015-16" HMRC.

En el año 2009, el sistema judicial tradicional que entiende en la resolución de litigios tributarios en el Reino Unido, sufrió una importante reforma, creándose dos órganos judiciales específicos para la atención de las cuestiones tributarias, independientes del HMRC (Tax Chamber of the First-tier Tribunal, en apelación, Tax and Chancery Chamber of the Upper Tribunal).⁵⁸

Es dable aclarar que el HMRC depende orgánicamente del Departamento del Tesoro (Treasury), que es el área de Gobierno responsable del desarrollo normativo y aplicación del sistema tributario. La Administración Tributaria británica está dirigida por los "Commissioners", nombrados por el Parlamento –en la actualidad siete- que son los que tienen encomendadas las funciones de Gobierno Ejecutivo de la Agencia Tributaria.

A partir del año 2012, uno de los "Commissioners", denominado "Tax Assurance Commissioner (TAC)" –Garante del Sistema-, es el responsable de velar por el correcto funcionamiento de la Agencia y, en lo que aquí concierne, delimitar y seguir la estrategia de la Administración Tributaria en cuanto a la gestión de las cuestiones litigiosas, así como también, entender, conjuntamente con otros dos "Commissioners" – Panel denominado "Tax Disputes Resolution Board- en el tratamiento de cualquier

57 Los procedimientos tributarios así como las potestades, deberes y derechos de la Administración Tributaria y de los contribuyentes, se encuentran regulados en el "Tax Management Act 1970" y sus modificaciones.

58 Previamente, los recursos se resolvían por el "General Commissioners", especie de jueces de paz cuya secretaría estaba atendida por oficiales del HMRC y por dos tribunales administrativos, según el monto en disputa. El nuevo régimen prevé la categorización de los casos según su complejidad y de ello deriva su tratamiento. En consecuencia, desaparecieron, como tal, la revisión administrativa tributaria aun cuando, se creó un recurso potestativo de revisión, "internal review".

caso en el que se pretenda aplicar un ADR, cuya cuantía supere los £100 millones, así como también, los casos más relevantes y significativos, entre otros temas (Rozas, 2015).

En lo que respecta a los sistemas alternativos de solución de controversias, la HMRC dictó a los efectos de su implementación dos guías, según se trate de cuestiones complejas o de envergadura y para el resto de los casos⁵⁹.

En el año 2011, se pusieron a prueba dos proyectos pilotos en materia de mediación, uno para pequeñas y medianas empresas (involucró 150 controversias relacionadas con impuestos directos e indirectos) y otro para grandes empresas (quedaron comprometidos 15 casos), que se convirtieron en permanentes a partir del 2013.

Los mecanismos alternativos pueden plantearse en cualquier momento del procedimiento administrativo, incluso después de presentar la apelación o durante el procedimiento de revisión, siempre que la Administración Tributaria no haya adoptado una decisión. En lo que respecta a la procedencia, su definición resulta competencia de un órgano específico del HMRC, la "Dispute Resolution Unit" (DRU), que dentro de los 30 (treinta) días de recibida la solicitud por el contribuyente, se expedirá sobre si resulta o no factible.

En este marco, cabe mencionar que el HMRC dictó un código para los funcionarios de la administración, con pautas detalladas a seguir respecto de la adopción y tratamiento de cualquiera de los mecanismos alternativos de solución de controversias, titulado: "Litigation and Settlement Strategy" (LSS).

Liminarmente, cabe precisar que los dos elementos claves del enfoque que guía al HMRC en materia de solución de controversias fiscales, referidos en el mentado documento, son: colaborar con los contribuyentes desde el inicio en la determinación del impuesto, tratando de prevenir el conflicto y, en todo caso, resolver los conflictos que surjan al momento de determinar el impuesto debido, con el menor costo para ambas partes, lo que en la mayoría de los casos implica que las partes trabajen en colaboración.

El referido código instruye a los funcionarios del HMRC para que:

- Reduzcan el nivel de controversias utilizando fórmulas de solución no conflictivas, en consecuencia, que se aproximen a la delimitación de los hechos con una disposición de colaboración y no de confrontación;

Una vez surgido el conflicto, el documento prevé variables a tomar en consideración por la Administración para afrontarlo, a saber:

- Ajustarse estrictamente a lo que estipula la ley;
- tener en consideración el costo de resolver la disputa, para lo cual sugiere sopesar el impacto de la adopción de un acuerdo, no sólo en cuanto gasto, sino en cuanto a la posible repercusión de su definición para el conjunto de los contribuyentes y del sistema tributario;

59 HMRC, Resolving Tax Disputes: Guidance for the HMRC staff on the use of Alternative Dispute Resolution (ADR) in large or complex cases (<http://www.hmrc.gov.uk/practitioners/adr-guidancefinal.pdf>) y Alternative Dispute Resolution for Small and Medium Enterprise and Individual customers (<http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/adr/smei.htm>).

- analizar los montos potencialmente involucrados, como justificación para mantener la disputa, indicando además que, no se seguirá adelante en el litigio si no se advierten posibilidades razonables de obtener una decisión favorable a los puntos de vista de la Administración;
- evaluar que la solución a pactarse constituya uno de los probables resultados del litigio, esto es, dentro de la gama de posibles soluciones que podrían haberse adoptado para resolver la cuestión controvertida; entre otros.

El documento precisa que la resolución de conflictos de manera eficiente no significa que el HMRC haga acuerdos cuando la determinación de la obligación tributaria se encuentra ajustada a derecho, sino en cambio, de manera justa y ecuánime en relación con todos los contribuyentes, de una manera que minimice los costes innecesarios; enunciando el referido texto, a mayor precisión, una serie de factores a tener en cuenta por los funcionarios del HMRC a los efectos de analizar el costo en términos de eficiencia.

Al respecto, cabe mencionar los siguientes tipos de mecanismos del ordenamiento británico:

“Early neutral evaluation”

Un tercero neutral interviene en la evaluación no vinculante sobre la controversia. Este mecanismo suele ser muy eficaz si se intenta en una etapa temprana del surgimiento de la disputa, antes de que se generen mayores costes.

La principal ventaja que se señala es que las partes entablan conversaciones directas, y en ese caso la opinión de un tercero experto puede ayudar a encontrar una solución al conflicto. Resulta procedente en materia de determinación de hechos, valoraciones técnicas, etc..

La principal desventaja que se le adjudica es que el proceso no es vinculante, en consecuencia, las partes pueden ignorar la opinión con la que no esté de acuerdo.

“Facilitated discussion”

Este mecanismo de resolución de controversias, aspira a que el proceso se concluya dentro de los tres meses. La DRU designará un mediador experto en el tema, que aunque funcionario del HMRC no haya tenido previamente intervención en el caso, eventualmente, puede incorporarse otro facilitador designado por el contribuyente, para trabajar en conjunto.

La negociación por lo general dura sólo un día. Por ello, es fundamental una adecuada preparación, y en lo posible que con antelación, quede precisado cuales son los aspectos de hecho o de derecho en conflicto, se hayan intercambiado escritos con las respectivas posiciones, los puntos en disputa, etc.

El facilitador procura acercar a las partes para lograr el acuerdo, sin proponer soluciones. Se trata de un procedimiento sin costes adicionales al que pueden acceder el conjunto de los contribuyentes.

“Mediation”

Esta es la fórmula más utilizada. El mediador actúa de forma neutral para ayudar a las partes a encontrar una solución al conflicto.

El procedimiento es similar al anterior, la diferencia consiste en que el HMRC se apoya en un tercero, externo, que realiza la tarea de facilitador. Para ello, existe una entidad privada especializada en este tipo de procedimientos, así como en la formación de mediadores, denominada “Center of Effective Dispute Resolution”(CEDR).

5.5. Italia

Italia fue uno de los ordenamientos pioneros en Europa en institucionalizar la utilización de procedimientos conciliativos de resolución de controversias en el ámbito tributario. Los antecedentes en la materia evidencian su regulación a través de distintos instrumentos, con diferentes alcances, a lo largo del tiempo.

A priori, se estima menester traer a colación un estudio estadístico que refleja los índices de litigiosidad en materia tributaria verificados en Italia. Así, se constató en la “Commissioni Tributarie Provinciali” de Italia⁶⁰, según datos agregados para el conjunto nacional en el orden impositivo, que desde inicio de los años 90 hasta el 2000 se ha producido una importante disminución en el número de expedientes pendientes de resolución, en un porcentaje superior al 50%. Han pasado del orden de los 2.700.000 asuntos pendientes de resolver a 31/12/92, a 900.000 reclamaciones no resueltas al 31/12/00. En esta serie temporal el salto más pronunciado se acusa en el intervalo 1997-2000, en el que el número de asuntos pendientes a final de año se reduce en un 48% (de 1.800.000 a 900.000).

A lo que indica el mismo informe que en los índices han tenido que ver la utilización de instrumentos tributarios alternativos y, en particular, el instituto del “Accertamento con Adesione”, ello, con las reservas que cabe formular en cuestiones de estadísticas, derivadas de la dificultad que conlleva establecer una exacta relación causa-efecto (Andrés Aucejo y Alonso González, 2015).

Más recientemente, en el año 2014, Italia aprobó una ley de reforma tributaria por la que se encomienda al Gobierno el desarrollo de una serie de disposiciones normativas encaminadas a construir un sistema tributario más equitativo, transparente y orientado al crecimiento económico, es decir, en sintonía con el modelo de relaciones cooperativas entre la Administración Tributaria y el contribuyente impulsadas por la OCDE, mencionadas en el Capítulo I, acápite 1.3.2.1. del presente trabajo.

60 Tribunales de Justicia que conocen de la materia tributaria en Italia, se dividen en:- Commissioni Tributarie Provinciali que entienden en primer grado, la “Commissioni Tributarie Regionale” que conocen en segunda instancia y la Corte de Cassazione que interviene en la apelación, pero sólo respecto de cuestiones de derecho. (Andrea Carinci, “Voce struttura del proceso tributario en Italia”, en Andrés Aucejo y Alonso González, 2015, pág. 447 y sgts).

En este marco, cabe mencionar que el ordenamiento legal italiano estipula los siguientes mecanismos: el “*Accertamento con Adesione*”⁶¹, “*Il Reclamo e la Mediazione*”⁶² y la “*Conciliazione Giudiziale*”⁶³, los que se articulan durante el procedimiento de verificación ante la Agencia tributaria, una vez emitido el acto administrativo que resulta impugnabile y en la instancia judicial, respectivamente.

“*Accertamento con Adesione*”

La Agencia Tributaria italiana (Agenzia delle Entrate) se refiere en su página oficial al “*Accertamento con Adesione*”, como una oportunidad para el diálogo entre el Fisco y el contribuyente, que permite armar nuevos elementos de prueba o datos y de esa manera redefinir el impuesto en cuestión resolviendo la controversia. El régimen permite la participación activa del contribuyente en la determinación de la base imponible⁶⁴.

Este mecanismo constituye un procedimiento auto-compositivo destinado a la definición de la deuda tributaria consagrada en un acta de liquidación o derivada de un informe de inspección (antes o después de la emisión de la orden de determinación –*accertamento*–); abarca a todos los contribuyentes y permite que puedan incorporarse los impuestos directos e indirectos más importantes, independientemente de cuál sea el monto cuestionado.

El procedimiento puede iniciarse de oficio por la Administración Tributaria o a bien a instancia de parte y permite definir la cuestión de común acuerdo, sin la intervención de un tercero, aplicando un criterio razonable que sustente la determinación de la deuda tributaria, concluido el cual no podrá ser impugnado por el contribuyente ni modificado por la Administración Tributaria, a menos que aparezcan nuevos elementos de juicio.

La normativa estipula que para la determinación concordada del hecho imponible se valorarán, de manera fundada y razonable, los elementos aportados por el contribuyente, asimismo, a fin de darle mayor transparencia al procedimiento, se estipula la obligación de documentar el contradictorio.

Se desarrolla la fase del “*contraddittorio*”, consistente en encuentros personales entre el contribuyente y el funcionario de la Oficina Tributaria (“*l’Ufficio dell’Entrate*”), encargada del procedimiento de “*accertamento con adesione*”, tendiente a valorar y/o modificar la correspondiente pretensión tributaria según los cánones de la transparencia y equidad fiscal. Cada encuentro debe quedar recogido, figuraran alegaciones, documentación aportada, los procesos jurídico-fiscales que llevaron a tal determinación así como las pruebas, etc., que justifiquen el resultado. En cuanto al tiempo de duración del procedimiento, aunque no se estipula un plazo, se indica que se llevará a cabo dentro de límites temporales razonables.

61 Conforme los artículos 5, 6 y 12 del Decreto Legislativo N° 218 /97 (Gazeta Oficial N° 165, de 17 julio de 1997).

62 Conforme artículo 17 bis del Decreto Legislativo N° 546/1992 (según modificación incorporada por el artículo 39, c. 9 del Decreto ley N° 98 del 2011).

63 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 48, bis, ter del Decreto Legislativo N° 546/1992 (según modificación incorporada por el artículo 9, comma 1 lett. S), t) del Decreto Legislativo N° 156/2015).

64 Agenzia Delle Entrate (2016).

Logrado el acuerdo entre las partes se redacta el “atto di accertamento”, que se tendrá por perfeccionado con el pago de la suma acordada. El acto de adhesión deberá contener la liquidación del impuesto debido, incluidos los intereses y sanciones, una indicación por separado para cada tributo de los elementos y la motivación en la que se fundamenta el acto⁶⁵.

El procedimiento queda perfeccionado con la entrega de las cantidades acordadas, después de obtener una reducción de las sanciones, la que deberá efectivizarse en el término de veinte días desde la celebración del acto de adhesión. Así, cuando el procedimiento concluye positivamente, el contribuyente se verá favorecido con la reducción de las sanciones a un tercio del mínimo legal. Por otra parte, si correspondiera perseguir la conducta del contribuyente penalmente, el perfeccionamiento del “Accertamento”, con el pago del monto acordado, actuará como una circunstancia atenuante.

Si las partes no logran llegar a un acuerdo, el contribuyente puede siempre acudir a la justicia para recurrir el acto emitido por la administración tributaria.

“Il Reclamo e la Mediazione”

Este mecanismo, más reciente, entró en vigencia a partir del 1/1/16⁶⁶, resulta procedente contra los actos emanados de la Administración Tributaria que resulten impugnables, siempre que la causa sea de valor determinado⁶⁷ y no supere los 20.000 Euros.

Los fundamentos dados para justificar su implementación fueron concentrar los recursos de la etapa judicial para las disputas relevantes y de mayor valor, evitando la intervención de la justicia en cuestiones que pueden resolverse en la instancia administrativa, así como también, mejorar la relación entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, estipulando una instancia en la que esta última puede aun modificar cualquier error⁶⁸.

Dicho procedimiento no suspende la obligación de pago del impuesto y constituye un prerequisite indispensable para el contribuyente que quiera acceder a la instancia judicial, bajo sanción de improcedencia.

El recurso contendrá una explicación de los motivos (hecho y derecho) que sustentan el recurso, incluso puede contener una propuesta de mediación y será presentada por el contribuyente ante la administración regional, provincial o el centro de operaciones de la Agencia Tributaria que haya emitido el acto.

El área a cargo de su tratamiento, que será diferente y autónoma de la que dictó el acto impugnado, elaborará una propuesta de mediación, cuando la propuesta por el contribuyente no se estimara razonable o aquél no hubiera formulado ninguna propuesta, teniendo para ello en consideración los riesgos del litigio y apreciando distintos factores, tales como: la incertidumbre que recae sobre las cuestiones en controversia, el grado de sostenibilidad de la reclamación y la eficacia de la acción administrativa.

El acuerdo entre las partes excluye la posibilidad de futuras disputas respecto del caso. La mediación

65 Circular N° 235/E apartados 1.2 y 2.5

66 Artículo 17 bis del Decreto N° 546, incorporado por el artículo 39, subpárrafo 9, del Decreto Legislativo N° 98 del 2011 y sucesivamente modificado por el artículo 1, subpárrafo 611, letra a), de la Ley 27/12/2013, N° 147).

67 Circulare N° 9/E del 2012, párrafo 1.3.2.

68 Fisco Oggi. <http://www.fiscooggi.it/print/35472>

debe quedar concluida en el plazo de noventa (90) días, cumplido el cual el contribuyente tendrá habilitada por treinta (30) días el recurso ante la instancia judicial. Cabe mencionar que arribar a una mediación en el marco del procedimiento en cuestión implica para los contribuyentes el beneficio de reducción automática de las sanciones administrativas al 35 % del mínimo legal.

Por último, cabe mencionar que si la mediación no se logra, a las resultas del juicio tributario la parte vencida será condenada a pagar además del total de los gastos del juicio, una suma equivalente al 50 % del referido gasto, a título de reembolso de los gastos del procedimiento de mediación.

“Conciliazione Giudiziale”

La conciliación judicial ⁶⁹constituye otro medio por el cual se puede concluir un conflicto abierto con las autoridades fiscales, puede proponerla la Comisión de Impuestos o bien cualquiera de las partes (contribuyente o Agencia Tributaria), tiene lugar en fase contenciosa, puede desarrollarse durante la audiencia o fuera de ésta.

Este instituto consensual consiste, básicamente, en un procedimiento de resolución de controversias mediante un acuerdo entre las partes ante la “Commissione Provinciali”, órgano de jurisdicción especial tributaria de primera instancia que actuará como mediador entre las partes (Romero Flor, 2010).

El contribuyente o la Agencia Tributaria formulan una propuesta de acuerdo para su debate en una audiencia pública, la misma debe presentarse ante el Secretario del Comité y ser notificada a la otra parte (dentro de los 10 días previos al tratamiento), puede intentar acordar sobre la totalidad o parte de la cuestión controvertida. Si no se lograra el acuerdo, el contencioso prosigue.

Si durante la audiencia se llegara a un acuerdo, se redacta un documento en el cual se indica las sumas adeudadas y la forma en que será abonada.

La conciliación también puede perfeccionarse previo al desarrollo de la audiencia, si se logra un acuerdo entre la Agencia Tributaria y el contribuyente, el mismo se presenta ante la Secretaría de la Comisión, firmado por los representantes de las partes, con lo que queda perfeccionada la conciliación.

Las ventajas de celebrar la conciliación son que permitirá al contribuyente obtener una reducción de las sanciones administrativas, que alcanzarán al 40% del mínimo previsto en la norma legal si la conciliación se perfecciona durante el trámite en primera instancia judicial y del 50% en segunda instancia (a partir del 1/1/16).

A través del Decreto Legislativo N° 35/2013, se introdujo la posibilidad de que el contribuyente utilice créditos a su favor, no prescriptos, líquidos y exigibles, para compensar las cantidades adeudadas como consecuencia del acuerdo por adhesión, conciliación, etc. El pago puede hacerse en una sola vez o en cuotas.

69 Artículo 48, 48 bis y 48 ter, del Decreto Legislativo N° 546/92. Modificación incorporada por el artículo 9, apartado 1, letra l del Decreto Legislativo N° 156/15, vigente a partir del 1/1/16.

5.6. México

En este país se estipula por primera vez un mecanismo alternativo de solución de controversias en materia tributaria, en el año 2014, con el denominado Acuerdo Conclusivo.

Liminarmente, cabe mencionar que en el año 2008 se incorporaron modificaciones a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estipulando que: “Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias” –art. 17-, sin hacer ningún tipo de referencia a materias incluidas o excluidas; así como también que: “Las formas alternativas de justicia deberán observarse en la aplicación de este sistema, siempre que resulte procedente...”. Estas reformas incorporaron un derecho de los gobernados a la instrumentación de mecanismos alternativos, lo que puede considerarse el embrión que más tarde se tradujo, en lo que aquí concierne, en la incorporación de estos mecanismos para atender las cuestiones controvertidas en materia tributaria.

Posteriormente, con la Reforma Hacendaria 2014 (Capítulo II, denominado “De los Acuerdos Conclusivos” en el título III del Código Fiscal de la Federación, artículos 69-C a 69-H), se incorporó como medio alternativo no jurisdiccional de solución de controversias en materia tributaria los denominados Acuerdos Conclusivos, el que “tendrá por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales”.⁷⁰

El Acuerdo Conclusivo tiene como finalidad que la autoridad tributaria, Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el contribuyente lleguen a un acuerdo sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación del crédito fiscal.

En este procedimiento cumple un rol fundamental la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon)⁷¹, ya que interviene como facilitadora, testigo y mediadora entre la autoridad fiscal y el contribuyente. Dicha entidad, actúa como tercero intermediario, neutral, será quien además de facilitar los acuerdos entre las partes, actúe como órgano de vigilancia para que su procedimiento se lleve a cabo con transparencia y respeto de los derechos del contribuyente (Prodecon, 2013)

En lo que respecta al procedimiento, la petición de Acuerdo puede formularla el contribuyente, en cualquier momento, a partir del inicio de las facultades de comprobación, siempre antes de que se notifique el acto que determina el monto de las obligaciones omitidas; se rige por los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez y carece de mayores formalismos.

La solicitud de Acuerdo Conclusivo es dirigida a Prodecon, en la cual el contribuyente señala los hechos u omisiones que se le atribuyen y con los cuales no está de acuerdo, acompañando las pruebas necesarias que sustenten su posición. Dicha Procuraduría, una vez recibida la petición y verificados los aspectos de procedencia, la admite, notifica y requiere a la autoridad fiscal para que en un plazo máximo de 20 días hábiles, produzca su contestación acompañando la documentación que estime corresponder.

70 Dictamen correspondiente a la Minuta con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, México, Senado de la República 22/10/13, p. XVII.

71 La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, es un organismo autónomo del Estado Mexicano que tiene como misión la defensa del contribuyente; en un órgano técnico en materia tributaria que tiene facultades para proponer al Servicio de Administración Tributaria (SAT) modificaciones a su normativa y emitir opiniones técnicas a pedido de éste.

La autoridad revisora de la Administración Tributaria (SAT) puede:

- Aceptar los términos del acuerdo, supuesto en el cual se elabora el proyecto del acuerdo en un plazo máximo de siete días, que se notifica a las partes, citándolas para su firma;
- Expresar de manera fundada y motivada, los diversos términos en los que procedería su aceptación. Prodecon informa al contribuyente y verifica que los términos propuestos por la autoridad fiscal estén acorde con las leyes aplicables, especialmente en lo relativo al derecho del contribuyente. Luego, el organismo intermediario emite un acuerdo que es comunicado a la autoridad fiscal y notificado al contribuyente para que en un plazo de cinco días hábiles manifieste si acepta o no sus términos. Si hubiera consenso, se fija la cita para la suscripción del Acuerdo Conclusivo; o bien,
- Rechaza los términos de la propuesta, expresando los fundamentos y motivos de su negativa.

El contribuyente que suscribe un Acuerdo Conclusivo se beneficiará con la condonación, por una vez, del 100% de las multas (conforme artículo 69, G) del Código Fiscal de la Federación). En los posteriores acuerdos que suscriba el contribuyente, se aplicará una condonación parcial de sanciones, según los términos y condiciones que estipula el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora de la Defensa del Contribuyente de México, señaló como beneficio general de los Acuerdos Conclusivos "...que paulatinamente está contribuyendo a disminuir la judicialización de diferendos en materia fiscal; que se transparentan los términos de la transacción y la forma en que contribuyente y autoridad llegan a un acuerdo (porque el acuerdo se firma en tres tantos y uno de éstos se queda en poder de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente quien, por ser un interlocutor público pero defensor de los derechos del contribuyente, garantiza que la transacción sea de acuerdo a derecho); y que una vez alcanzado el Acuerdo Conclusivo, da certeza y seguridad jurídica a las partes porque ya no procede ningún medio de defensa ni juicio de lesividad en contra del acuerdo, mismo que no sólo determina el pasado, sino que puede determinar la forma de tributación a futuro". (Memorias del Foro Internacional, 3/10/2013)⁷².

5.7. Portugal

Tal como se advierte de la experiencia internacional comparada, el instituto del arbitraje es el menos receptado como mecanismo de resolución de controversias en materia tributaria, en el ámbito interno.

En dicho contexto, cabe traer a colación el caso de Portugal, que incorporó a su legislación el instituto del arbitraje como mecanismo de resolución de conflictos en materia tributaria, mediante Decreto Ley N° 10/2011, que entró en vigor a partir del 1° de julio del mismo año.

Los considerandos a la norma que incorporó dicho instituto señalan tres objetivos fundamentales, en virtud de los cuales se decide implementar dicho sistema, a saber: reforzar la tutela eficaz de los derechos e intereses legalmente protegidos de los sujetos obligados, imprimir mayor celeridad a la resolución de controversias suscitadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes y, finalmente, reducir la carga de causas pendientes en el fuero administrativo y judicial.⁷³

72 PRODECON. Memorias del Foro (2014). Pág. 43.

73 Decreto Ley N° 10/2011, de 20 de enero. Primer párrafo de los considerandos a la norma. http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/926A94D0-74DE-4ADD-ABB1-14EC4CED8A5C/0/Regime_ARBITRAGEM_TRIBUTARIA_2013.pdf

Previo al desarrollo del instituto del arbitraje, cabe mencionar que tras recibir la reclamación del contribuyente la Autoridad Fiscal puede revocar, modificar o convertir el acto tributario que se impugna. Según estadísticas del Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), esto ha ocurrido en un 11% de los casos arbitrados.

En lo que respecta a las particularidades del régimen arbitral tributario portugués, cabe mencionar que el árbitro es un tercero neutral e imparcial, sujeto al respeto de las normas sobre secreto profesional fiscal, que puede ser elegido por las partes o designado por el Centro de Arbitraje Administrativo (CAAD, Centro de Arbitragem Administrativa)⁷⁴ –única institución habilitada para administrar arbitrajes tributarios-, cuya decisión posee el mismo valor jurídico que la sentencia judicial.

Una característica destacada del arbitraje es que siempre se decidirá en base a derecho, aplicando la ley vigente, está expresamente prohibido el arbitraje de equidad (art. 2, apartado 2 Decreto Ley 10/11). Por otra parte, el contribuyente puede optar entre plantear el reclamo ante los tribunales estatales o someterlo a arbitraje.

Ahora bien, cabe aclarar que la facultad de someter la cuestión controvertida a arbitraje es una prerrogativa exclusiva del contribuyente -también tiene la opción de acudir a los tribunales- y no queda sujeto a discreción de la autoridad fiscal, vale decir que, está obligada a aceptar este método de resolución de controversias.

El principio que rige el procedimiento es el de autonomía de los árbitros en la conducción del procedimiento, sin sujeción a formalidades especiales; la normativa estipula un límite temporal de seis meses para emitir la decisión arbitral, con posibilidades de prorrogarlo, pero no más de seis meses.

El procedimiento se gestiona íntegramente por medios electrónicos, el CAAD tiene una plataforma virtual en su web que permite a los usuarios, entre otras funcionalidades, presentar su solicitud de arbitraje, notificar solicitudes y todas aquellas resoluciones y decisiones que vayan recayendo durante el procedimiento, lo que también actúa a favor de la celeridad del procedimiento (Sánchez Freire y Gorjao Henriques, 2015)

A fin de resolver la cuestión controvertida, mediante la figura en cuestión, actuará un árbitro o bien un tribunal arbitral. El tribunal arbitral actuará cuando el importe de la reclamación exceda de € 60.000 o cuando el contribuyente decida ejercer su derecho a designar un árbitro -con independencia del valor de la disputa-; en este último supuesto, la autoridad fiscal designará también su árbitro y el Comité Ético del CAAD (Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa) designará al tercer árbitro que ejercerá como presidente de dicho tribunal arbitral.

En cambio, cuando actúe un solo árbitro, en los supuestos en que la reclamación no exceda el monto antes referido o que el contribuyente no ejerza el derecho de incorporar un árbitro, aquél será nombrado directamente por el Comité Ético del CAAD. Cabe señalar que el contribuyente que opte por designar un árbitro, incrementa su costo en honorarios dado que serán íntegramente sufragados por él, incluso si la disputa se resuelve a su favor, toda vez que dicho coste no le será reembolsado.

En este orden, merece destacarse los requisitos para ejercer como árbitro, exigidos por la normativa que regula el instituto en cuestión, que son: reunir comprobada capacidad técnica, idoneidad moral y sentido de interés público, deben ser juristas con al menos 10 años de acreditada experiencia

74 El CAAD se rige por tres normas regulatorias, el Reglamento de Costes del Arbitraje, el Reglamento para la Selección y Designación de Árbitros y el Código Ético para Árbitros.

profesional en el área del derecho tributario, especialmente a través del ejercicio de funciones públicas, de la magistratura, de la abogacía, de la consultoría y el asesoramiento legal, de la enseñanza superior o la investigación, de la administración fiscal o de trabajos científicos relevantes en esta área (cfr. Art. 7° Decreto Ley 10/11).

La normativa legal que regula el instituto se ocupa asimismo de fijar las reclamaciones respecto de las cuales se puede aplicar el arbitraje, como ser: declaración de ilegalidad del pago de impuestos, autoliquidaciones, retenciones fiscales y pagos a cuenta, así como también, en la declaración de ilegalidad de actos que determinen la base imponible, el tipo de gravamen y comprobación de valores (cfr. Art. 2° del régimen); asimismo queda regulado que será procedente respecto de reclamaciones que no excedan de €10.000.000.

La decisión arbitral no es susceptible de apelación, salvo en circunstancias muy excepcionales, previstas en la norma, como ser el recurso ante el Tribunal Constitucional, cuando la resolución denegó la aplicación de algún precepto legal por considerarlo inconstitucional o en caso de que hubiese aplicado una norma cuya constitucionalidad ha sido cuestionada, etc.

Por último, tomando en cuenta la base de datos de laudos del CAAD desde el año de implementación del sistema, fueron resueltos un total de 415 casos, que representan 53 millones de euros en impuestos en valor de disputa, de los cuales 29 millones de euros fueron resueltos mediante arbitraje, con una tasa de éxito a favor del contribuyente del 58%. (Sánchez Freire y Gorjao Henriques, 2015). El CAAD publica los laudos emitidos, respetando la identidad de las partes, en su página www.caad.org.pt/.

5.8. Venezuela

La primera regulación legal del tema data del año 1982. El Código Orgánico Tributario de Venezuela, tomo como fuente el Modelo de Código Tributario para América Latina (Modelo OEA/BID), oportunamente referido en el Capítulo IV, apartado 4.1. del presente trabajo, incorporando la figura de la transacción, con importantes adaptaciones. La Comisión Redactora lo admitió restringido a la determinación de los hechos pero no sobre el derecho y sometido a ciertos requisitos que garanticen la mejor defensa de los derechos de la Nación.

Posteriormente, el Código Orgánico Tributario, promulgado en el 2001 que rige hasta la actualidad, estipuló en su Título VI relativo a los Procedimientos Judiciales, un Capítulo dedicado exclusivamente a la regulación de la Transacción Judicial (Capítulo V) y otro sobre el Arbitraje Tributario (Capítulo VI).

Transacción judicial

En dicha previsión normativa se estipula que la transacción está prevista como un acuerdo a celebrarse en la vía judicial.

El procedimiento prevé que solicitada por la parte recurrente, ante el tribunal de la causa, la celebración de la transacción, se notifica a la Administración Tributaria –Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT)-. Seguidamente, se suspenderá por noventa días continuos la causa con la finalidad de que las partes discutan sus términos.

La Administración Tributaria debe formar un expediente con el caso, formular su opinión sobre la procedencia de la transacción y enviarlo dentro de los 30 días a la Procuraduría General de la República, quién emitirá opinión no vinculante sobre la propuesta.

En caso que la Administración Tributaria considere improcedente la utilización de esta fórmula consensual, lo notificará al Tribunal solicitándole la continuación del juicio. En cambio, si estimara su procedencia redactará el texto del acuerdo y lo comunicará al interesado dentro de los cinco días hábiles siguientes al recibimiento de la opinión de la Procuraduría de la República (art. 310). En caso que el acuerdo no fuese aceptado por el contribuyente, el Tribunal ordenará la continuación del juicio.

En cambio si la transacción prospera se firma el acuerdo que requiere de la homologación del juez competente para su ejecución (art. 305). Dicho acto pone fin al litigio y produce entre las partes efectos de cosa juzgada (art. 306).

A los fines de proceder a la homologación del acuerdo de transacción tributaria, el Tribunal Supremo de Justicia analiza las formalidades legales relacionadas con la figura de la Transacción Judicial, estipuladas en el Código Orgánico Tributario.⁷⁵

Arbitraje tributario

El Código Orgánico Tributario de Venezuela incluyó desde el año 2001, el Arbitraje Tributario, previéndolo para las disputas surgidas en materias susceptibles de transacción entre SENIAT y los contribuyentes o responsables.

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).

La transacción podrá proponerse una vez interpuesto y admitido el recurso contencioso tributario. Cada parte designará un árbitro, y éstos últimos convendrán de mutuo acuerdo en la designación del tercero, si no hubiera consenso para la designación, la hará el Tribunal (art. 316).

El procedimiento arbitral culminará con un laudo, el cual será dictado por escrito, motivado y firmado por los miembros del Tribunal Arbitral, quien lo notificará al contribuyente o responsable y a la Administración Tributaria y será de obligatorio cumplimiento tanto para el contribuyente o responsable como para la Administración Tributaria (Artículo 321). Los árbitros tienen un plazo de seis (6) meses contados a partir de la constitución del Tribunal Arbitral para dictar el laudo.

75 Cfr. Fallo del Tribunal Superior Octavo de lo Contencioso Tributario de la Circunscripción Judicial del Área Metropolitana de Caracas, 19 de Febrero de 2010 .SENTENCIA INTERLOCUTORIA Nº: PU0082010000016. Contribuyente: HARVEST VINCLER S.C.A.

Contra el mentado laudo arbitral podrá interponerse ante el Tribunal Supremo de Justicia, recurso de nulidad⁷⁶, o bien, apelación en el caso que se hubiera dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros.

5.9. Cuadro comparativo de los países estudiados

Países AT	Mecanismo consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Regulación legal	Oportunidad para interponerla	Órganos intervinientes -además de las partes-
Alemania "Bundesministerium der Finanzen"	1. Acuerdo sobre los hechos (. 2. Mediación	Cuestiones de hecho.	Jurisprudencia y Ordenanza Administrativa	1. Procedimiento administrativo 2. Instancia Judicial	Partes 2. Jueces calificados -diferente del que resuelve la causa-
España -Agencia Española de Administración Tributaria AEAT-	Acta con acuerdo	Cuestiones de hecho y derecho.	Ley General Tributaria Art. 155 y sgts.	Comprobación y fiscalización	Partes
EE.UU. -Internal Revenue Service IRS-	1.- Remisión Temprana (Early Referral). 2.- Mediación de tracto Abreviado ("Fast Track Mediation"). 3.- Resolución de tracto Abreviado ("Fast Track Settlement). 4.- Mediación (Mediation) 5.- Arbitraje (Arbitration)	1.2.3 y 4. Cuestiones de hecho o de derecho. 5. cuestiones de hecho. 1. todos los contribuyentes 2. Pequeños contribuyentes y microempresas 3. Medianos y grandes contribuyentes 4 y 5. Contribuyentes en general	Código de Rentas Internas (Internal Revenue Code IRC) : 1. Section 7123 IRC. Revenue procedure 99-28. 2. Revenue Procedure 2003-41 IRS 3. Revenue Procedure 2003-40, Part. IV. IRS 4. Section 7123 IRC. Revenue Procedure 2009-44 5. Section 7123 IRC. Revenue Procedure 2006-44	1. procedimiento de fiscalización. 2 y 3.- procedimiento administrativo 4. apelación del acto administrativo 5. recurso contra el acto administrativo	1.2.3 y 4. Oficina de Apelaciones (Órgano dentro del IRS). 5. Interviene un tercero (funcionario del IRS diferente al que intervino o bien de organizaciones privadas).

76 El Artículo 325 del Código Orgánico Tributario prevé que: "El laudo dictado por el Tribunal Arbitral se podrá declarar nulo: 1. Si la sentencia decisoria no se hubiere pronunciado sobre todas las cuestiones sometidas a arbitraje, o si estuviere concebida en términos de tal manera contradictorios que no pudiese ejecutarse. 2. Si el Tribunal ante el cual se plantea la nulidad del laudo comprueba que según el ordenamiento jurídico, el objeto de la controversia no es susceptible de arbitraje. 3. Si en el procedimiento no se hubieren observado las formalidades sustanciales, siempre que la nulidad no se haya subsanado por el consentimiento de las partes."

Países AT	Mecanismo consensual	Objeto. Ámbito de aplicación	Regulación legal	Oportunidad para interponerla	Órganos intervinientes -además de las partes-
Gran Bretaña -Her Majesty's Revenue and Customs HMRC-	1. "Early neutral evaluation" 2. "Facilitated discussion" 3. "Mediation"	Cuestiones de hecho y derecho	Tax Management Act 1970. HMRC, Resolving Tax Disputes: Guidance	1. fiscalización o comprobación 2 Y 3 procedimiento administrativo.	1. técnico experto ajeno a las Partes 2. "Dispute Resolution Unit" dentro del HMRC 3. tercero externo del HMRC. "Center of Effective Dispute Resolution CEDR"
Italia -Agenzia delle Entrate-	1.- Acuerdo con Adhesión (Accertamento con adesione) 2.-Reclamo y mediación (Il Reclamo e la Mediazione) 3. Conciliación Judicial ("Conciliazione Giudiziale")	Cuestiones de hecho o de derecho. Aplica a todos los contribuyentes	1. Dec. Leg. N° 218/97, arts. 5, 6 y 12. 2. Dec. Leg. N° 546/92, art. 17 bis. 3. Dec. Leg. N° 546/92, art. 48, bis y ter.	1. fiscalización o comprobación. 2. recurso contra acto administrativo 3. instancia judicial	1. Partes. 2.- área de la Administración tributaria, distinta de la que dictó el acto. 3. Poder Judicial. "Commissione Tributaria".
México -Servicio de Administración Tributaria SAT-	Acuerdo conclusivo	Cuestiones de hecho y derecho Aplica a todos los contribuyentes	Código Fiscal de la Federación, Capítulo II, Título III, arts. 69 C a 69 H	Fiscalización o comprobación. Antes de la notificación del acto de determinación al contribuyente	Tercero externo del SAT. Defensor del Contribuyente. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Portugal	Arbitraje	Cuestiones de hecho y derecho Determinadas reclamaciones. ¹	Decreto Ley N° 10/2011	Impugnación del acto administrativo	Tercero ajeno a las partes. Centro de Arbitraje Administrativo (CAAD, Centro de Arbitragem Administrativa)
Venezuela -Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria SENIAT-	1. Transacción judicial 2. Arbitraje Tributario	Cuestiones de hecho y derecho.	Código Orgánico Tributario. Capítulo V Transacción judicial. Capítulo VI Arbitraje Tributario	Instancia judicial	Partes y el Poder Judicial

Fuente propia a partir de la información del Capítulo V.

CAPÍTULO VI. FORTALEZAS Y DEBILIDADES

6.1. Fortalezas

A partir del estudio de la experiencia comparada pueden señalarse una serie de beneficios, advertidos a partir de la utilización de mecanismos alternativos de resolución de controversias, como son:

6.1.1. Para la administración tributaria (Poder Judicial o Estado, en general)

Descongestión de la esfera judicial, se aminora notablemente la carga de trabajo al desahogarse una cantidad importante de asuntos que se resuelven por los mecanismos alternativos estudiados, sin que deba intervenir la instancia judicial;

Favorece a una pronta y efectiva recaudación de los tributos.

6.1.2. Para el obligado tributario

Reducción de la imprevisión e inseguridad, respecto de las disputas pendientes con la administración tributaria. Este aspecto cabe vincularlo con el principio de seguridad jurídica, que mencionaremos al tratar las fortalezas para ambas partes. A a lo que cabe agregar que la esencia de la seguridad jurídica radica en la susceptibilidad de previsión objetiva por parte de los particulares, de su situación jurídica, de tal modo que éstos pueden tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes.

6.1.3. Para ambos sujetos

- Celeridad en la resolución de los conflictos, la experiencia comparada ha demostrado que la utilización de estos mecanismos permite lograr una solución de la disputa más expedita, en comparación con la que demandan los procedimientos tradicionales;
- Participación activa del contribuyente, lo que ayuda a establecer un mejor relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, así como una mejor aceptación del decisorio;
- Reducción de los costos en la resolución de una controversia, ello por cuanto se trata de procedimientos más económicos que los tradicionales;
- Inciden en la percepción de equidad y justicia en el funcionamiento del sistema tributario, lo que en definitiva actúa en favor del cumplimiento de las obligaciones tributarias;
- 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 general, en cuanto garantes de la paz social y 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.
- Especialidad de los sujetos que intervendrán como terceros en el procedimiento, exigida por regla general en los ordenamientos que aplican mecanismos consensuados, lo que favorece al mejor entendimiento entre las partes para el logro del acuerdo y asimismo, una mejor aceptación de la resolución;
- Confidencialidad del procedimiento.

6.2. Presuntas debilidades (análisis de las críticas)

Existen posturas críticas a la adopción de estos mecanismos alternativos de solución de controversias, con argumentos como los que se enuncian a continuación:

6.2.1. Afectación del principio de legalidad

Este es uno de los argumentos que alegan quienes se muestran reticentes a aceptar los mentados mecanismos alternativos de solución de controversias. Cabe referirse al principio de legalidad como reserva de la ley (normativo) y al principio de juridicidad (por algunos también llamado de legalidad) que atañe a la legalidad de la actuación administrativa (aplicativo).

En concreto, MERKL señala la conveniencia de no confundir el principio de legalidad (concebido como reserva de ley) y el principio de juridicidad (entendido como exigencia de adecuación de la actuación administrativa al Derecho), puesto que «el principio de legalidad es un caso especial de aplicación del principio de juridicidad. La ley no es más que una entre las fuentes jurídicas; la legalidad, por lo tanto, una juridicidad cualificada. Así el principio de legalidad presupone el otro principio, pero el principio de juridicidad no condiciona de modo alguno el de legalidad.» (cit. por González-Cuellar Serrano, 1998).

En este marco, en lo que hace al principio de legalidad, como reserva de la ley, la doctrina que se opone a la consagración de mecanismos consensuados, alega la ausencia de discrecionalidad en el ordenamiento tributario, en relación con la fijación de los elementos esenciales del tributo. Los actos tendientes a la determinación de los tributos tienen carácter reglado, en consecuencia, la administración tributaria carece de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el interés público. (Bilbao Estrada, 2006)

Sin embargo, continúa precisando el referido autor, la complejidad de los sistemas tributarios, la necesidad de erradicar el fraude y la exigencia de mayor eficacia de la administración tributaria ha derivado en una concepción más laxa y amplia de las facultades atribuidas a la administración tributaria. La discrecionalidad no está reñida con el principio de legalidad en todo caso, "...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 tendientes a la determinación de la obligación tributaria en una de las diferentes soluciones posibles." ⁷⁷

En relación con el principio de juridicidad, cabe señalar que la oportuna previsión normativa que habilite a celebrar tales acuerdos entre la administración tributaria y los contribuyentes, señalando con precisión su ámbito de aplicación, limitaciones en función de la materia, etc., cubriría las exigencias de de legalidad de la actuación administrativa.

En dicho contexto, cabe entender que la existencia de previsión legal que habilite la celebración de acuerdos, por un lado y el reconocimiento de que la discrecionalidad no contradice el principio de legalidad, desvirtúan los argumentos de quienes se oponen a su implementación en base a dicho fundamento.

77 Bilbao Estrada, Iñaki (2006). Pág. 170.

6.2.2. Vulneración del principio de indisponibilidad del crédito tributario

Otras corrientes doctrinarias alegan la imposibilidad de celebrar MASC por cuanto entienden que implicaría una violación del principio de indisponibilidad del crédito tributario.

Sobre el particular, es dable recordar uno de los presupuestos habilitantes para la utilización de los mentados mecanismos, ya estudiados -Capítulo II, acápite 2.2.2.-, la existencia de incertidumbre respecto de elementos de hecho y de derecho que hacen a la determinación de la obligación tributaria. Ello, por cuanto, no podría válidamente entenderse que existe una disponibilidad de la obligación tributaria cuando justamente el problema que se plantea es su falta de determinación.

En dicha inteligencia, si no pueden determinarse los hechos y el derecho no puede precisarse, en ningún momento su concreción por medios alternativos podría suponer derogación del mentado principio.

Al respecto, se ha entendido que “el legislador ha otorgado a los órganos de la inspección tributaria unos márgenes de actuación discrecional en los que se ha venido a reconocer, con la introducción de las actas con acuerdo, la posibilidad de eliminar la incertidumbre que acompaña a la norma tributaria mediante la aquiescencia de ambas partes, evitando de esta manera, un conflicto jurídico y logrando, a cambio, una mayor eficacia administrativa; por lo que, el ordenamiento tributario no prohíbe a la Administración tributaria que disponga del crédito tributario, sino que lo que prohíbe es que se produzca dicha disposición cuando no haya una legitimación expresa de la ley.”(Romero Flor, 2010).

Por lo expuesto, la introducción de MASC no puede entenderse como una vulneración al principio en cuestión, por el contrario, dichos mecanismos vienen a hacer frente a la situación expuesta, en pos de un mejor cumplimiento de los obligados tributarios de su deber de contribuir.

Es dable recordar que las figuras convencionales tienen por objeto principal la fijación de los márgenes de incertidumbre que afectan principalmente a la base imponible y a otros elementos de cuantificación de la obligación tributaria.

6.2.3. La recaudación de los impuestos es una obligación de las autoridades fiscales que no debe estar sujeta a negociación con el contribuyente

Sobre el particular, cabe señalar que los mecanismos alternativos no deberían entenderse en el sentido que involucran o afectan la potestad del ente fiscal, toda vez que su utilización no supone renunciar al ejercicio de ninguna competencia.

Al respecto, cabe aquí también traer a colación, la aplicación de uno de los presupuestos de los mecanismos en cuestión, antes referido, la existencia de incertidumbre. En consecuencia, solo se encuentra habilitada la utilización de MASC cuando la administración por sus propios medios de investigación no puede por sí sola de forma unilateral definir la cuestión controvertida.

En definitiva, si se tratara de una situación que no ofrece dudas, que aparece cierta, en torno a los hechos que realmente acontecieron o frente a una interpretación legal indiscutible, le cabría a la administración la aplicación estricta del ordenamiento legal tributario.

6.2.4. Vulneración del principio de igualdad y posibilidades de corruptelas

No puede desconocerse que la posibilidad de celebrar acuerdos en materia tributaria ha generado y aun hoy genera, polémicas y reticencias de diferentes índoles, por distintos sectores.

Algunos entienden que estos mecanismos pueden conllevar una ampliación de los márgenes de discrecionalidad junto a un incremento en las posibilidades de vulneración del principio de igualdad. Ello así, sostienen algunos autores, "...al recaer en la Administración la decisión sobre la conveniencia o no de la celebración del acuerdo, nos encontramos con una ampliación de dicho margen y con las consiguientes dificultades de su control. En definitiva, una utilización desmesurada de instrumentos convencionales puede dar lugar a un sinfín de corruptelas administrativas contrarias al interés general y conducir a su desnaturalización." (Pedraza Bochons⁷⁸).

"Su incorporación exige el desarrollo de una estrategia bien diseñada que se ocupe desde la regulación legal de cubrir todos los aspectos esenciales que definan la aplicación de los MASC, de modo de circunscribir al máximo las posibilidades de su desnaturalización."

Al respecto, cabe recordar el caso de Gran Bretaña –abordado en el Capítulo V, apartado 5.4.-, en donde además de la regulación legal, la Administración Tributaria (HMRC) dictó una guía⁷⁹ destinada a sus funcionarios competentes para entender en estos mecanismos, con pautas detalladas a seguir respecto de la adopción y tratamiento de cualquiera de los mecanismos alternativos.

Por otra parte, el carácter contradictorio de los procedimientos tributarios en general y de los MASC en particular, permite la participación activa del contribuyente en relación con el tratamiento de la cuestión controvertida, tendiente a complementar la actuación de los funcionarios de la administración tributaria. La efectiva actuación del principio de contradicción es lo que brinda mayores garantías en términos de eficacia, transparencia y ulterior control de ajuste a la legalidad.

En consecuencia, los riesgos de vulneración que podrían derivarse de una incorrecta configuración del régimen jurídico o por la desnaturalización que sufran estos acuerdos como consecuencia de una inadecuada aplicación administrativa, no resultan insoslayables, toda vez que son aspectos que encuentran principio de solución en: una adecuada regulación legal y una apropiada instrucción de la actividad de los funcionarios públicos actuantes, de modo que quede delimitada lo máximo posible el margen de maniobra, como así también, en el carácter contradictorio que reviste el procedimiento.

78 http://dspace.ceu.es/bitstream/10637/5386/1/Bilbao_Estrada,I%C3%B1akiTesis.pdf pág.

79 "Litigation and Settlement Strategy"

CAPÍTULO VII.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

7.1. Conclusiones

Corresponde destacar que en política tributaria, el mejor sistema tributario es aquél que es ampliamente aceptado por los contribuyentes a los cuales se aplica, por cuanto refuerza el nivel de conciencia fiscal y por lo tanto, el de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Por ello, se estima que resulta un elemento esencial la solución consensuada de las controversias que puedan resultar de la aplicación de un sistema tributario, que por su naturaleza tiene un alto nivel de complejidad. Dicha solución acordada y no impuesta imperativamente implica naturalmente mayor involucramiento del contribuyente y con ello, incremento de su responsabilidad fiscal.

Si la finalidad de la administración tributaria es motivar el cumplimiento voluntario de las obligaciones, el mismo se verá reforzado en la medida que el contribuyente sepa que en caso de controversia será tenida en cuenta su postura.

Esta estrategia conlleva dotar de mayor certeza jurídica el sistema tributario y por lo tanto generar, desde el punto de vista tributario, un clima de negocios favorable a las inversiones y en consecuencia al desarrollo económico sostenido del país.

Una sociedad dinámica y compleja como es la actual, con un alto y creciente nivel de conflictividad, exige a los distintos actores, en lo que aquí nos concierne, las administraciones tributarias, adaptarse a la realidad respondiendo con soluciones concretas, de modo de cumplir eficientemente con las funciones que les fueron encomendadas.

La situación actual, en el ámbito tributario, caracterizada por la generalización de las autoliquidaciones de los impuestos, la creciente complejidad normativa, la deficiencia o carencia en términos de cantidad y capacitación de los recursos materiales y humanos destinados a la resolución de conflictos tributarios, entre otros, generan el incremento en la conflictividad, basado en la existencia de situaciones inciertas y controvertidas, que presiona a las administraciones tributarias para buscar soluciones alternativas en pos de revertirla.

En la búsqueda de respuestas viables para solucionar la conflictividad en materia tributaria se debe propender al diálogo y a una mayor participación de los ciudadanos, lo que supone más que una pérdida de prerrogativas, una forma de modular y matizar su ejercicio, en pos de garantizar el cumplimiento último de la ley.

Se advierte en el desarrollo del presente trabajo, que la concepción de la resolución de conflictos en forma unilateral por parte de la administración tributaria, resulta insuficiente para la resolución de las controversias, lo que conlleva su multiplicación y prolongación en el tiempo, con la consiguiente afectación de la relación Fisco contribuyente.

En dicho contexto, esto es, la búsqueda de soluciones que ayuden a reducir el nivel de conflictividad en materia tributaria, así como también, el auge que adquiere el nuevo modelo de relacionamiento entre la administración tributaria y el contribuyente, a favor de la cooperación y confianza mutua más que la confrontación, surgen y se consolidan los denominados mecanismos alternativos para resolver las controversias (MASC) en materia tributaria, objeto de estudio del presente trabajo.

Estos mecanismos son procedimientos tributarios, consagrados al margen del régimen tradicional de solución de controversias (administrativo y judicial), que tienen como objetivo resolver en forma consensuada entre la administración tributaria y el contribuyente, en algunos supuestos con la intervención de un tercero neutral, una disputa surgida entre las mismas, originada en el carácter incierto de algún elemento que hace a la determinación de la deuda tributaria.

A mayor abundamiento, cabe precisar que estamos ante un procedimiento de solución de controversias que se regula y desenvuelve al margen del régimen ordinario de reclamaciones y consultas previstos en la etapa administrativa y /o judicial, de cada país. Dichos procedimientos pueden insertarse en distintas etapas del procedimiento administrativo, ya sea durante la auditoría o fiscalización, una vez dictado el acto administrativo que determina el impuesto adeudado, o una vez agotada la vía administrativa, o en la instancia judicial.

A partir del estudio de la experiencia internacional, advertimos la existencia de cuatro elementos que constituyen los presupuestos habilitantes para su aplicación: a) una cuestión incierta relacionada con la determinación de la obligación tributaria, b) una controversia entre la administración tributaria y los contribuyentes, c) la manifestación de voluntad de las partes de solucionarla utilizando los MASC, y d) la regulación legal que lo habilite.

Se puede destacar que las fórmulas convencionales más utilizadas en esta materia son la negociación, mediación, transacción, conciliación y arbitraje. Aparte, se deja en evidencia que los ordenamientos tributarios no aplican estas clases de MASC en forma pura, sino que combinan elementos buscando ajustarse a las necesidades y características propias de sus sistemas tributarios.

Con respecto a los sujetos involucrados en el procedimiento consensual, son exclusivamente las partes intervinientes (administración tributaria y contribuyente) o con la intervención de un tercero. Estos terceros pueden actuar independientemente o bien dentro de un órgano colegiado, revestir el carácter de internos o externos de la administración tributaria, ser especializados en materia de técnicas de mediación y/o cumplir con la exigencia de contar con una reconocida trayectoria como especialistas en materia tributaria.

Asimismo, se verificó que los procedimientos en los que intervienen terceros pueden revestir el carácter autocompositivo, cuando son las partes las que alcanzan el acuerdo y la intervención del tercero se limita a acercar a las partes, o bien, heterocompositivo que implica que el tercero actúa, supra partes, adoptando la decisión del conflicto, por las partes. Por otra parte, el procedimiento puede concebirse con carácter optativo, al régimen tradicional de recursos, o bien, obligatorio, exigiéndose su utilización previa a la posibilidad de articular algún recurso del régimen general. Finalmente, se constató que el ámbito objetivo de aplicación puede comprender cuestiones de hecho y/o de derecho.

En consecuencia, a partir del análisis de la experiencia comparada, se extrae que existen diferentes mecanismos alternativos tendientes a la solución de las controversias en materia tributaria y un amplio abanico de variables de como regularlos.

Por otra parte, quedó demostrado en el estudio, la progresiva proliferación en la utilización de los mismos, siendo que numerosos países del continente europeo como también anglosajón, en menor medida América Latina, los están llevando a la práctica. Entre los países que lo aplican se puede destacar: Australia, Bélgica, Canadá, China, Francia, Alemania, Hong Kong, India, Italia, México, Países Bajos, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Turquía, Gran Bretaña y Estados Unidos, aunque no agotan la lista.

Asimismo, resulta interesante observar la preocupación sobre el tema que han demostrado organismos internacionales especializados en la materia tributaria, siendo que lo han incluido en su análisis (OCDE), o en sus Modelos de Código Tributario (Comisión Especial de la OEA/BID y el CIAT).

En este orden, como se ha demostrado, las estadísticas como los estudios comparados respecto de países que aplican MASC, reconocen su efectividad para reducir la conflictividad en materia tributaria. Asimismo, marcan una serie de beneficios colaterales, que por su importancia no pueden ignorarse, entre otros, a) descongestión del poder judicial; b) mejora en la percepción de la administración tributaria, basada en un mejor relacionamiento, al pasar de la confrontación a políticas que promueven una mayor participación y la cooperación del contribuyente; c) menor costo, mayor eficiencia, y celeridad en los procedimientos; d) descenso de la conflictividad; e) mejora en la gestión recaudatoria.

En cuanto a los argumentos de la doctrina que se manifiestan en contra de la utilización de los MASC, cabe mencionar el que alega la vulneración del principio de legalidad, concebido como reserva de la ley y como exigencia de adecuación de la actuación administrativa a Derecho, a lo que se precisó que, contar con una previsión legal que habilite la celebración de los acuerdos y el reconocimiento de que un margen de discrecionalidad, propio de la naturaleza compleja de los sistemas tributarios, entre otros, no está reñida con el mentado principio, desvirtuarían los fundamentos que sustentan la negativa a su adopción.

Asimismo, quedaron desvirtuados los argumentos que sustentan la violación del principio de indisponibilidad del crédito tributario y la renuncia de recaudación de tributos por cuanto se sujeta a negociación, con fundamento en que, no podría válidamente entenderse que existe tal disponibilidad, como tampoco que la administración tributaria renuncia al ejercicio de alguna competencia o potestad, cuando el problema que se plantea y que habilita la utilización de MASC, es la incertidumbre y la falta de determinación de la obligación tributaria.

Por otra parte, se destacó que los riesgos de vulneración de los principios de legalidad, igualdad, inviolabilidad del crédito tributario, etc. se derivan de la incorrecta o deficiente configuración del régimen jurídico o por la desnaturalización que sufren estos acuerdos como consecuencia de su inadecuada aplicación administrativa, los que no representan obstáculos insoslayables, sino más bien aspectos que pueden en principio revertirse con una adecuada regulación legal y apropiada instrucción y control de los funcionarios intervinientes.

Ahora bien, la decisión de incorporar estos instrumentos en un determinado país debe estar precedida de un profundo estudio de la situación actual que genera los altos índices de conflictividad, comprensivo del análisis del sistema legal y el funcionamiento de la administración tributaria.

En consecuencia, la utilización de los MASC no debe ser entendida en el sentido de relevar a las Administraciones tributarias del deber que recae sobre estas de efectuar un debido diagnóstico y búsqueda de soluciones para revertir las principales causas que originan la conflictividad, y en tal sentido, articular los ajustes necesarios en cada ámbito, para su solución. Por ejemplo, si la complejidad de un instituto tributario genera un alto nivel de conflictividad resultaría en primer término más adecuado la reformulación del mismo, para dar mayor certeza a la relación Fisco-contribuyente, en lugar de buscar su solución por vía de MASC.

En definitiva, aunque dichas fórmulas consensuales no representen la panacea como solución a la conflictividad, por cuanto el conflicto tributario debe en definitiva corregirse adoptando soluciones para atacar cada una de las causas que lo producen, han demostrado a partir del estudio de la experiencia comparada, ser un instrumento idóneo. Por ejemplo, en controversias originadas en cuestiones de derecho, este mecanismo además de solucionar el conflicto existente, puede indicar a la administración tributaria la interpretación de la norma o bien, que esta necesita ajustarse, para evitar futuras controversias. Con respecto a las cuestiones de hecho, por regla general, la aplicación de estos mecanismos se limita exclusivamente a la resolución del caso particular.

A lo que cabe agregar que, para su correcta implementación en un determinado ordenamiento jurídico-tributario, no correspondería transpolar fórmulas aplicadas por otros países, sino más bien diseñar y rescatar de la experiencia internacional la que más se adapte, con el debido conocimiento de la problemática propia del país en el que se van a utilizar, el alcance que se pretende acordar a estos instrumentos, las posibilidades en materia de recursos humanos y materiales, las características de la administración tributaria y el sistema tributario.

Por último, cabe entender en definitiva que el éxito de implementar mecanismos consensuados, se logrará entre otros aspectos: a) en el perfeccionamiento de las normas que rijan su regulación; b) las características del sistema tributario; c) la capacitación y debida instrucción de los recursos humanos involucrados en su aplicación; d) el diseño y la adaptación de los recursos materiales de la administración tributaria; e) el efectivo control de los funcionarios intervinientes.

Como colofón, entendemos que los MASC se encuentran inspirados en los principios de eficacia, transparencia y participación ciudadana, por lo que incorporarlos en el ordenamiento tributario, con las previsiones y salvaguardas que fueron especificadas en el presente estudio para prevenir la desnaturalización de los mismos, representa sumar un instrumento idóneo de gestión en pos de lograr la reducción de la conflictividad.

Estos mecanismos, tendientes a eliminar la incertidumbre relativa a la determinación de la deuda tributaria, además de la salvaguardia del interés público, conllevan a una mayor efectividad del cumplimiento tributario.

7.2. Recomendaciones

Liminarmente, no puede desconocerse que la implementación de este tipo de mecanismos no resulta fácil ni simple, por cuanto exige al país que está dispuesto a incorporarlos contemplar una serie de factores.

En este sentido, se puede destacar que muchos países adoptaron pruebas pilotos aplicando distintos tipos de MASC, circunscribiéndolo respecto de grupos específicos y reducidos de contribuyentes, así como también, para determinadas cuestiones que se reportaban como generadoras de importantes índices de conflictividad. Ello, previo a decidir su aplicación regular y de hacerlo extensivo al resto, o a otros grupos, de responsables tributarios.

En primera instancia, se estima que para definir la viabilidad y alcance de la incorporación de fórmulas consensuales en un determinado ordenamiento tributario, corresponderá efectuar un exhaustivo estudio de la situación actual que genera la conflictividad, incluyendo el sistema legal y el funcionamiento de la administración tributaria.

Cumplido lo cual, cuando se planteara como alternativa adoptar algún mecanismo alternativo de solución de controversias, corresponderá sopesar que fórmula y con qué modalidades de la amplia gama que ofrece la materia resulta la más apropiada, para así diseñar la que más se ajuste a las particularidades propias del sistema jurídico-tributario en el cual se propone incorporarla, como así también, de la administración tributaria.

En el supuesto que un país decida incorporar en su sistema tributario los MASC, debería tener en consideración, entre otros, los siguientes aspectos:

1. Presupuestos básicos

La implementación de los MASC debería contemplar los siguientes presupuestos básicos que actúan como habilitantes para su utilización: a) la existencia de una cuestión incierta relacionada con la determinación de la obligación tributaria; b) la existencia de una cuestión controvertida entre la administración tributaria y los contribuyentes; c) la voluntad de las partes de solucionarla utilizando los MASC; y d) su regulación jurídica.

2. Con relación a las clases de soluciones de controversias

Las principales fórmulas consensuales utilizadas en materia tributaria son: a) negociación, b) conciliación, c) mediación, d) transacción y e) arbitraje..

La práctica internacional demuestra que los mecanismos de negociación (tales como: negociación temprana, actas con acuerdo, accertamento con adessione, etc.) en el que intervienen las partes (administración tributaria y contribuyente), se utilizan preferiblemente para resolver las diferencias surgidas en los primeros estadios del conflicto (fiscalización o verificación), es decir, previo al dictado del acto administrativo.

Estas fórmulas, vienen en definitiva a plasmar los acuerdos informales que por regla general se dan en la práctica diaria, en oportunidad de llevar adelante el procedimiento de comprobación e investigación, cuando surgen cuestiones inciertas que deben ser precisadas en orden a la correcta determinación de la materia imponible. En tal sentido, la negociación se adopta como una oportunidad temprana para entablar el diálogo entre las partes que se encuentran directamente involucradas, tendiente a comprender el alcance de la cuestión que aparece controvertida, a fin de encontrarle una solución y así evitar la profundización y prolongación del conflicto.

Mientras que las fórmulas consensuales en las que interviene un tercero, como la conciliación y la mediación –esta última figura cuenta con la mayor aceptación en la práctica internacional-, se aplican por regla general para el resto de las etapas administrativas, incluso una vez agotada aquella, durante la instancia judicial, entendiéndose que las partes no han logrado encontrar una solución consensuada al conflicto y por ello, la intervención de un tercer sujeto, viene a colaborar con su conocimiento técnico, habilidad en técnicas de mediación y sobre todo desde una posición neutral, para facilitar el entendimiento entre las mismas.

Por otra parte, cabe destacar que la transacción y el arbitraje han tenido escasa aceptación en los ordenamientos legales tributarios como fórmula de resolución de controversias. En relación con el primer instituto mencionado, parte de la doctrina cuestiona el hecho de que la administración tributaria efectúe recíprocas concesiones en relación con la obligación tributaria, en orden a resolver la controversia.

Por su parte, el arbitraje resulta escasamente consagrado para resolver las disputas en materia tributaria en el ámbito interno, en cambio, posee mayor aceptación en el ámbito internacional, como fórmula para la resolución de las disputas acaecidas en el marco de los convenios para evitar la doble imposición, o de otras cuestiones de derecho, como ser la materia comercial.

El instituto del arbitraje a diferencia de los otros mecanismos estudiados, implica delegar en un tercero ajeno a la administración tributaria, la decisión final de la controversia, sin que las partes puedan intervenir en dicho decisorio. Es decir, las partes se limitan a prestar su consentimiento para someter la diferencia al arbitraje, en los supuestos y bajo las condiciones que la normativa legal estipula, y una vez dictado el laudo arbitral, el mismo posee, por regla general, carácter vinculante para las mismas y produce, por lo tanto, los efectos de cosa juzgada.

En mi opinión, de acuerdo a la experiencia internacional, resulta aconsejable la incorporación de MASC, según cuál sea la etapa del conflicto.

En una primera etapa de la contienda resulta recomendable la utilización de la negociación, por cuanto la intervención directa de las partes involucradas en el conflicto facilita los consensos mínimos para lograr un acuerdo.

En la segunda etapa de la controversia, es decir, cuando se haya dictado el acto administrativo, se estima más apropiada la mediación o la conciliación, por cuanto, habiendo fracasado el consenso con la intervención directa de las partes, suponen la intervención de un tercero neutral con la única finalidad de acercarlas, lo que puede coadyuvar a lograr la solución de la controversia, mientras la administración tributaria y el contribuyente mantienen su poder de decisión.

En este orden de ideas, con sustento en la experiencia internacional, concluyo que no resultan abiertamente recomendables la utilización de la transacción y el arbitraje. Este último, por cuanto resulta cuestionable la cesión de la potestad fiscal por parte del Fisco y el consiguiente crédito fiscal.

En cuanto a la transacción, no resulta aconsejable en cuanto implica efectuar recíprocas concesiones entre las partes, a partir de las cuales queda definida la cuestión controvertida, obligando en tal sentido a la administración tributaria con carácter definitivo. En dicha inteligencia, podría aceptarse si se aplica para definir cuestiones de hecho (por ejemplo, incertidumbre respecto de la existencia o inexistencia de un hecho determinante para la producción de consecuencias jurídicas), pero no así en cuestiones de derecho.

3. Con relación al ámbito objetivo de aplicación

Con relación a la polémica sobre si corresponde que los mecanismos de solución abarquen cuestiones de hecho y/o de derecho, cabe mencionar que salvo algunas pocas excepciones, la gran mayoría de los ordenamientos tributarios que receptan dichas fórmulas compositivas lo hacen abarcando ambos supuestos, en el entendimiento de que existe una estrecha relación entre ambos y de que cualquier modificación en el supuesto de hecho produce efectos necesariamente sobre la existencia y cantidad del tributo, que se proyecta sobre el crédito tributario.

En mi opinión los MASC deberían contemplar como ámbito objetivo tanto las cuestiones de hecho como derecho por la ínsita e ineludible conexión que existen entre ambas. No obstante ello cabe resaltar que, la adopción de uno u otro criterio responde a una decisión de oportunidad, mérito y conveniencia, propia de cada país donde se intenten implementar estos mecanismos.

4. Con relación a particularidades de los acuerdos

Cabe destacar que algunos regímenes tributarios estipulan beneficios como incentivo para que los contribuyentes busquen resolver las cuestiones controvertidas de forma consensuada, tales como, entre otros: la reducción parcial o eliminación de sanciones, condonación por una vez del 100% de las multas, la consideración como atenuante ante la existencia de un delito penal, etc.

Otros ordenamientos, la constitución de garantías con la conclusión de acuerdo, a fin de asegurar a la administración tributaria, el cobro íntegro del monto adeudado por el contribuyente.

También es dable advertir que algunos ordenamientos establecen diferentes procedimientos consensuales según el tamaño económico del contribuyente. Así existen acuerdos especiales con relación a los pequeños contribuyentes y microempresas o los medianos y grandes contribuyentes, tratando de contemplar las posibilidades e implicancias que podría revestir para cada sector.

En mi opinión, resultan de suma utilidad contemplar características específicas en los acuerdos. Como sería por ejemplo, tener en consideración la magnitud económica del contribuyente, a los efectos de exigir requisitos mínimos a los pequeños o microempresas, con la finalidad de facilitar su inclusión tributaria. En el caso de los medianos y grandes contribuyentes resultaría procedente que estas características particulares tendieran a garantizar el resguardo del crédito fiscal, para asegurar el ingreso efectivo de las rentas públicas.

En cuanto a las contravenciones y los delitos, teniendo en consideración que el conflicto dirimido por acuerdo tiene como base un hecho controvertido e incierto, resultaría adecuado, más que como una forma de promover la utilización de soluciones consensuadas que señalan algunos autores, como una medida que repare en las características propias del conflicto, antes referidas, que se consagre la reducción o eximición de sanciones, así como, la atenuación o incluso eximición de condena penal.

5. Con relación a la transparencia del procedimiento

Un aspecto que estimo relevante destacar, en pos de acordar mayor transparencia al procedimiento consensual, es que el régimen legal debería estipular la publicación del acuerdo, reservando la confidencialidad del dato correspondiente al contribuyente que actuó como parte, a fin de que el criterio adoptado para resolver la cuestión controvertida pueda ser invocado por contribuyentes que se encuentren en idéntica situación, garantizando de ese modo el respeto al principio de igualdad.

6. Con relación a la prevención de conductas antijurídicas por parte de los funcionarios públicos involucrados

En los países de la región (Latinoamérica), de acuerdo a estudios efectuados por organismos internacionales especializados, existen altos índices de corrupción que muchas veces conspiran contra la delegación de facultades amplias discrecionales a los funcionarios públicos intervinientes en los procesos de toma de decisión.

No resulta un tema menor contemplar dicha situación a los efectos de que la aplicación de MASC no se constituya en un instrumento de facilitación de maniobras ilícitas por parte de los funcionarios desleales al organismo fiscal.

En este sentido, correspondería en cada país el desarrollo de una estrategia bien diseñada que se ocupe de cubrir todos los aspectos sustanciales que definen la aplicación de los mentados acuerdos, de modo de circunscribir al máximo las posibilidades de su desnaturalización y por otra parte, contemplar los mecanismos apropiados de control de los funcionarios públicos involucrados. Se podría, por ejemplo, requerir la intervención de un organismo autónomo de la administración tributaria, preferiblemente con conocimiento de la materia tributaria, ex-ante a la celebración del acuerdo, para la suscripción y/o para que ejerza un control ex post, que garantice la licitud del acuerdo (como podría ser la Procuración General o Defensor del Contribuyente, entre otros).

Asimismo, cabría contemplar el dictado de guías o manuales y capacitar debidamente a los funcionarios involucrados en los procedimientos consensuales, por cuanto resultaría de gran importancia para reducir los márgenes de discrecionalidad y con ello las posibilidades de vulneración del principio de igualdad.

Todo ello, sin descuidar la ampliación y mejora de la información y asistencia a los contribuyentes para que puedan conocer en profundidad lo que representa acceder a un procedimiento consensual, apartándose del régimen tradicional de resolución, tanto como sus derechos y obligaciones.

Por otra parte, podría exigirse la agregación en el expediente, de toda la documentación vinculada con el mismo que fue aportada por las partes, es decir, toda la prueba documental, que respalda y justifica la decisión adoptada.

BIBLIOGRAFÍA

1. ALONSO GONZALEZ, LUIS MANUEL. "Propuestas para disminuir la litigiosidad fiscal en España a la luz del derecho comparado". Col-legi Oficial de Gestors Administratius de Catalunya. Marzo, 2014.
2. ANDRÉS AUCEJO, EVA. Los instrumentos deflactivos del contencioso tributario en Italia. En especial "l'accertamento con adesione". Análisis Cualitativo y cuantitativo". Revista di Diritto Tributario Internazionale, (International Tax Law Review), 2002/2, Italia, p. 200-243
3. ANDRÉS AUCEJO, EVA Y ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL. "El sistema alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación a la administración tributaria de Cataluña. 2015. Generalitat de Catalunya, Departament de la Presidencia.
4. ANDRÉS AUCEJO, EVA Y ROYUELA MORA, VICENTE. "Análisis estadístico de la Litigiosidad en los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Central". 2005. Crónica Tributaria. N° 115/05 (pag. 19-57).
5. AGENZIADELLEENTRATE–Documentazione–Conciliazione giudiziale <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Conciliazione+giudiziale> .
6. BARONA VILAR, SILVIA. "Las ADR en la Justicia del Siglo XXI, en especial la mediación". Revista de Derecho Universidad Católica del Norte. Chile. 2011. Sección: Ensayos Año 18 - N° 1, 2011 pp. 185-211.
7. BILBAO ESTRADA, IÑAKI. "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. 2006. Madrid, España.
8. BÓVEDA, MERY. "El Arbitraje Tributario en el Derecho Venezolano. Contencioso Tributario Hoy". Jornadas Internacionales. Tomo I. Editorial Funeda. 2004. Caracas, Venezuela.
9. CASAS, JOSÉ OSVALDO. "Los mecanismos alternativos de resolución de controversias tributarias". Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires, Argentina. 2003.
10. COMISIÓN EUROPEA. RED JUDICIAL EUROPEA en materia civil y comercial. "Modalidades alternativas de solución de conflictos - Derecho comunitario" julio, 2007. http://ec.europa.eu/civiljustice/adr/adr_ec_es.htm.

11. COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. "Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas." Bruselas, 18.7.2001 COM, 2001. [http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com\(2001\)366_es.pdf](http://www.europarl.europa.eu/meetdocs/committees/deve/20020122/com(2001)366_es.pdf)
12. CUADRA RAMÍREZ, JOSE GUILLERMO. "Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia". México, 2013. Citado por PRODECOM "Acuerdos Conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales". Serie de cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número XIV. Febrero, 2014.
13. DIRITTO & DIRITTI. DIRITTO.IT. "L'Accertamento con adesione". Enero, 2015. <http://www.diritto.it/docs/36802-1-accertamento-con-adesione?page=2>.
14. GARCIA NOVOA, CESAR. "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. 2007
15. GARDE ROCA, JUAN ANTONIO Y ELLORRIAGA PISARIK, GABRIEL. "Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario". Instituto de Estudios Fiscales. Edit. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Madrid, 1996.
16. GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, MARÍA LUISA. "Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional". Editorial Colex, Madrid, 1997.
17. GONZÁLEZ, DARÍO. "Simplificación Normativa Tributaria. Análisis comparativo". Administración Federal de Ingresos Públicos, AFIP. Boletín Impositivo N° 24. Argentina, julio 1999. Pág.1283 y sgts.
18. GONZÁLEZ DE FRUTOS, UBALDO. "La Relación Cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria". España, Madrid. Crónica tributaria. Num. 134/2010 (pág. 65-95).
19. ELLORRIAGA PISARIK, GABRIEL y Otros. "Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario". Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid, 1996. ISBN:84-7248-334-7.
20. ERNST & YOUNG. "Tax dispute resolution: a new chapter emerges" Tax Administration without borders. Enero 2012.
21. ESPEJO ISABEL. "La mediación en el derecho tributario alemán". Colaboración incorporada en la obra de Andrés Aucejo y Alonso González, ob.cit. 2015.
22. HM REVENUE & CUSTOMS. "Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy". Noviembre 2013.

23. HM REVENUE & CUSTOMS. "How we resolve tax disputes". The Tax Assurance Commissioner's Annual Report 2015-16.
24. IL PORTALE DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA – conciliazione giudiziale.
<https://www.giustizia tributaria.gov.it/gt/web/guest/conciliazione-giudiziale>.
25. INTERNATIONAL TAX REVIEW. "How to manage tax disputes in Germany". 18-10-12. Article. 3104876. <http://www.internationaltaxreview.com>.
26. INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS). Department of Treasury. Publication 4167
27. INTERNAL REVENUE SERVICE (IRS). Department of Treasury. International Revenue Service. "Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest if You don't Agree" Publication 5, Rev. 06_2005. Catalog Number 39269Z. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>
28. JONE, Melinda y MAPLES, Andrew " Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures", Australia, Australia Tax Forum, n° 27, 2012 p 529 <http://www.civiljustice.info/cgi/viewcontent.cgi?article=1003&context=med>.
29. LONDOÑO GUTIÉRREZ, FABIO. "Procedimientos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios. Propuestas para Colombia." Tesis Doctoral de la Universidad de Salamanca. Cali, Colombia. 2006.
30. MARTINEZ DE PISÓN, JUAN ARRIETA. "Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias" (2007). <https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/11/Derecho%20tributario%20y%20medios%20alternativos%20Juan%20Arrieta.pdf> .
31. MARTÍNEZ SÁNCHEZ, CÉSAR. "El Modelo Alemán de Jurisdicción Fiscal". 2014. http://cija-uam.org/wp-content/uploads/2014/10/CMARTINEZ_Jurisdiccion_fiscal.pdf.
32. MARTINOLI, CAROL. "Solución de controversias tributarias: Comparación de la experiencia en los países desarrollados". Argentina. La Revista del Instituto AFIP. IR.04, Junio 2008. Pág. 110/131.
33. MARTINOLI, CAROL. "Resolución de controversias en materia tributaria". Cuadernos del Instituto AFIP. C5. 2009. ISSN: 1851-9873.
34. MASSAD, LEONEL ROBERTO. "Simplificación tributaria" XX Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), 1986, Argentina, Buenos Aires.
35. OECD. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. CUARTA REUNION DEL FORO OCDE DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. Enero, 2008. Comunicado del Cabo.

36. OECD. ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. "La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo". 2013. OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207547-es>
37. PALMA DEL TESO, ÁNGELES. "Acuerdos en vía administrativa en derecho comparado España, Alemania, Chile, EEUU, Holanda, Italia y México. En Andrés Aucejo, Eva y Alonso González, Luis Manuel "El sistema alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación a la administración tributaria de Cataluña. 2015. Generalitat de Catalunya, Departament de la Presidencia.
38. PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México. Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria. Memorias del Foro Internacional. Ciudad de México, 3/10/14.
39. PRODECON, Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, México. Acuerdos Conclusivos Primer medio alternativo de solución de controversias en auditorías fiscales. Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Número XIV. https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64602/XIV_Acuerdos_conclusivos_primer_medio_alternativo_de_soluci_n_de_controversias_en_auditor_as_fiscales.pdf .
40. PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA/BID. Congresos y Jornadas. "Modelo de código tributario para América Latina". Doctrina Errepar XXII, Septiembre 2001.
41. ROMERO FLOR, LUIS MARÍA. "Las Actas Con Acuerdo En La Ley General Tributaria Y En El Derecho Comparado". Ediciones de la Universidad. De Castilla- La Mancha. Cuenca, 2010. I.S.B.N. Ediciones de la UCLM 978-84-8427-799-6.
42. ROMERO FLOR, LUIS MARÍA. "Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado". Estudios. Revista Técnica Tributaria. España. Julio-septiembre 2013. https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/3721/fi_1397317334-rtt102e1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
43. ROZAS VALDÉS, JOSÉ A. "La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano". Revista Técnica Tributaria. Núm. 64. 2004.
44. ROZAS VALDÉS, JOSÉ A. "Los Sistemas De Relaciones Cooperativas: Una Perspectiva De Derecho Comparado Desde El Sistema Tributario Español". IEF. Doc. N° 6/2016. I.S.S.N.: 1578-0244.
45. ROZAS VALDÉS, JOSÉ A. "La mediación y/o conciliación y el arbitraje en Derecho tributario. Régimen Comparado: Reino Unido, Holanda, Bélgica y Sudáfrica", en "El sistema alternativo de resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación a la administración tributaria de Cataluña". 2015. Generalitat de Catalunya, Departament de la Presidencia.
46. SÁNCHEZ FREIRE, ÁNGEL Y GORJAO HENRIQUES, DUARTE. "Arbitraje de disputas tributarias en Portugal y reflexiones sobre su posible implantación en España. CEA. Club Español de Arbitraje. Wolters Kluwer. Revista N° 23/2015.

47. SCUOLA SUPERIORE DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE." L'accertamento con adesione". Rivista on line. Anno IV. Numero –Luglio-Settembre 2007. <http://www.rivista.ssef.it/www.rivista.ssef.it/file/public/Dottrina/57/L1.A1001001A08F10B85342H89597.V1.pdf>.
48. SEER, ROMAN. "Contratos, transacciones y otros Acuerdos en Derecho Tributario Alemán". en Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario. 1996. Instituto de Estudios Fiscales. Marcial Pons. Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. ISBN: 84-476-0242-7.
49. SPECKER, GERHARD Y HAVERSATH, PETER. "¿How to manage tax disputes in Germany?". International Tax Review. 18/10/12.
50. THURONYI VICTOR AND ESPEJO ISABEL. "How Can An Excessive Volume Of Tax Disputes Be Dealt With?" IMF, Legal Department. December, 2013. <http://www.imf.org/external/np/leg/tlaw/2013/eng/tdisputes.pdf> .
51. TRITTMANN, ROLF. "Alternative dispute resolution in Germany", ADR Bulletin: Vol: 5 N° 4, Article 3. <http://epublications.bond.edu.au/adr/vol5/iss4/3>
52. VICENTE-ARCHE COLOMA, PAULA. "El Arbitraje en el Ordenamiento Tributario Español: una propuesta" Prólogo de M.Teresa Soler Roch. Editorial Marcial Pons, Madrid 2005.



WWW.CIAT.ORG