



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas



CEAT

Centro de Estudios en Administración Tributaria

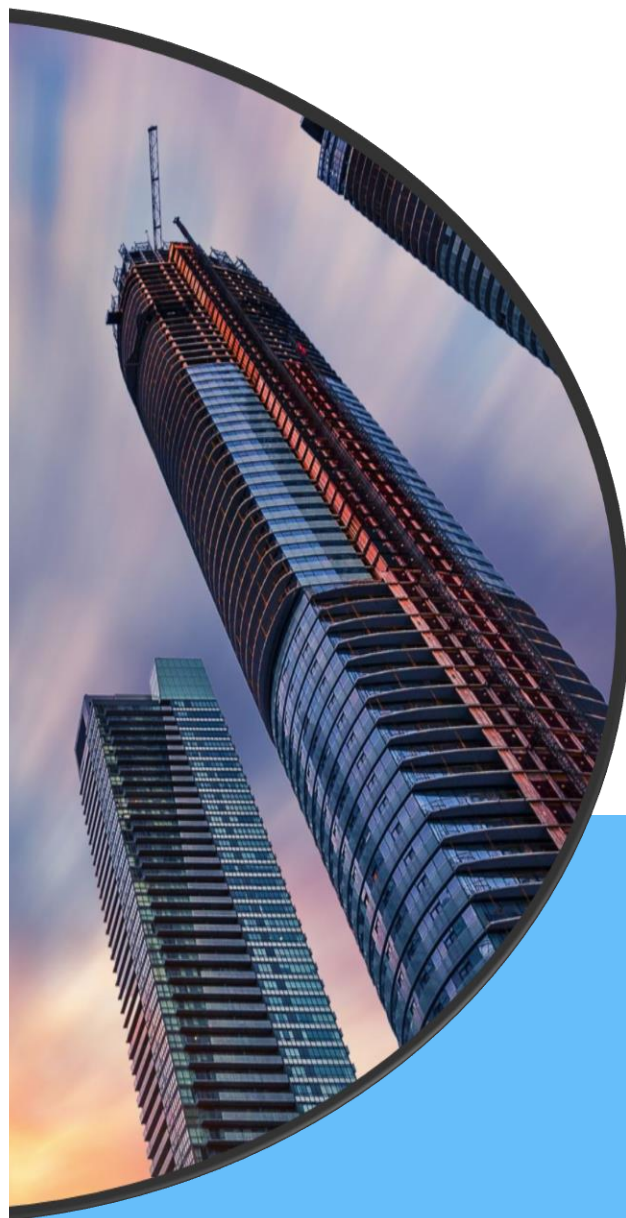
Investigación y capacitación aplicados a los ingresos públicos

LOS MEDIOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

**El caso argentino: El Acuerdo
Conclusivo Voluntario y
herramientas similares de otros
países**

NOVIEMBRE - 2021

por **Juan Cruz Zimmermann Labrousse¹**



¹ Funcionario de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP)- Argentina. Docente en Teoría y Técnica Impositiva II - Facultad de Ciencias Económicas (UBA). Miembro Investigador del Centro de Estudios de Administraciones Tributarias (FCE-UBA). Exfuncionario de Administración Tributaria Subnacional argentina. Maestrando en Administración y Dirección de Negocios (ISEB-UII). Posgrado en Procedimiento Tributario (IEFPA) y Tributos Ambientales (IEFPA-UNITAR). Especialización en Tributación (UNNE). Contador Público (UNNE).

1. Resumen/ Summary

En el presente estudio realizaremos una introducción a la figura “Acuerdo Conclusivo Voluntario”, incorporada dentro del ordenamiento jurídico-tributario argentino a partir de la sanción de la Ley 27430, en el año 2017.

Analizaremos la importancia del “Acuerdo” como medio alternativo de solución de controversias. A lo largo de la presentación, destacaremos los puntos relevantes y controversias de la figura.

Primero, veremos punto por punto, qué son, y qué causas motivan los conflictos tributarios. Cuáles son los medios alternativos de solución de conflictos, y su clasificación.

En segundo lugar, describiremos el acuerdo argentino, analizaremos los mecanismos tradicionales y los mecanismos alternativos, citando opiniones de importantes autores y especialistas. También, realizaremos una recopilación de las principales críticas que ha recibido esta figura, junto con reseñas de la experiencia internacional en métodos similares.

Finalmente, presentaremos las observaciones y conclusiones.

Palabras clave: Conciliación, conflicto tributario, métodos alternativos de solución de conflictos, acuerdo conclusivo.

Abstract:

In this study we make an introduction to the topic “Voluntary Conclusive Agreement”, incorporated inside the argentinian tax system, through the sanction of Law number 27430, in year 2017.

We analyze the “Arrangement”’s relevance, as an alternative method for conflict resolution. Through the presentation, we will emphasize the main subjects and controversies.

First, we shall see the concept of tax conflicts and their causes. The alternative methods for conflict solution and its clasification.

Secondly, we are going to describe the agreement, we will analyze the traditional and alternative mechanisms, and quote opinions from leading authors and specialists. Also, we will collect remarkable criticisms, along with international experiece in similar methods.

Finally, we shall present observations and conclusions.

Keywords: Conciliation, tax conflict, alternative methods for conflict resolution, conclusive agreement.

Agradecimientos:

Al Dr. Pablo L. Emlek, coordinador de la Comisión Técnica del Centro de Estudios en Administración Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas -UBA, por su guía y consejos en la redacción y edición.

A la Prof. Angelina E. Billordo, por su guía y aportes en la producción y utilización de recursos educativos.

A mi familia.

Juan Cruz Zimmermann Labrousse
***[linkedin.com/in/juan-cruz-zimmermann](https://www.linkedin.com/in/juan-cruz-zimmermann)**

Contenido/Content:

1. Resumen/Abstract	2
2. El conflicto tributario. Principales causas	4
3. Métodos Alternativos de Solución de Conflictos (MASC). Conceptos y Clasificación	5
4. Introducción al ACV argentino	8
5. Mecanismos alternativos. Opiniones	9
6. Críticas de autores y especialistas	11
7. Experiencia en otros países	15
8. Observaciones	18
9. Conclusiones	18
10. Bibliografía	20

Porqué y para qué un Acuerdo Conclusivo Tributario?

2. El conflicto Tributario:

El conflicto tributario puede definirse como la disidencia, desacuerdo o disparidad de criterios y/o de interpretación de la materia tributaria, existente entre las distintas partes intervinientes en un proceso de determinación tributaria.

Según la Dra. C. Martinoli:

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).²

¿Por qué se producen las controversias tributarias?

El proceso de determinación de la materia tributaria, en aquellas instancias sujetas a verificación/fiscalización por parte de la administración tributaria, se encuentra cargado de situaciones susceptibles de diversa interpretación. Son dichas circunstancias las que al posibilitar el desacuerdo de las partes, terminan originando conflictos que atraviesan las distintas etapas administrativas o judiciales.

“Iberoamérica en general exhibe un alto índice de conflictividad en materia tributaria y aduanera, lo cual genera un sinnúmero de causas que atiborran los tribunales competentes, en muchos casos al borde del colapso por la marcada insuficiencia de recursos materiales y personal.”³

Estos altos índices de litigiosidad y la consiguiente e imperiosa necesidad de reducirlos llevan a varios países a recurrir a los Medios Alternativos de Solución de Conflictos (MASC), como caminos opcionales para la resolución de disputas.

Causas:

- a) Complejidad y falta de claridad del ordenamiento jurídico tributario,
- b) Constante y abundante variabilidad de la normativa legal tributaria, lo que dificulta el conocimiento y correcto cumplimiento por parte de los obligados tributarios;
- c) Generalización de las autoliquidaciones de impuestos, con la consiguiente dificultad para el contribuyente de interpretar y aplicar las normas;
- d) 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;

Fundamentos:

“Los MASC demostraron ser eficientes para paliar la referida litigiosidad, así como también una medida estratégica a favor de la implementación de un cambio de paradigma en el relacionamiento entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, caracterizado por apostar a una mayor cooperación y confianza mutua, a lograr el acercamiento de las posiciones, en pos de la resolución de las cuestiones controvertidas, en lugar de la confrontación y definición unilateral de la administración, propia del régimen tradicional”
(CIAT, 2020, pag.216-217)

² Martinoli, C. 2017. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho comparado.

³ Arias Esteban I., Folco C., Redondo Sánchez J., Blanco O. 2020. CIAT. Análisis comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica.

- e) Ausencia de una debida identificación y sistematización, de las situaciones que se reiteran como conflictivas, por parte de la administración tributaria;
- f) Abuso de los contribuyentes en la interposición de recursos. Dicha situación es utilizada como una forma de dilatar en el tiempo su resolución;
- g) 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. ⁴

Vemos fundamentalmente circunstancias relacionadas con la complejidad del ordenamiento jurídico y su consiguiente interpretación. Lo que torna concisa la idea de la necesidad de apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, como propone el legislador.

3. QUE SON LOS MASC?

Los Mecanismos Alternativos de Solución de conflictos. Para el caso que nos ocupa, los MASC aplicados a los conflictos en materia tributaria.

MASC, definidos a grandes rasgos como aquellos procedimientos consensuales que se regulan y desenvuelven al margen del procedimiento tributario tradicional de resolución de disputas y que tienen como objetivo primordial acabar con una cuestión controvertida, relativa a la determinación de la obligación tributaria suscitada entre la Administración Tributaria y el responsable tributario y respecto de la cual aquélla valiéndose de sus medios de investigación, no logró dilucidar. ⁵

A su vez, cada clase de MASC ofrece diferentes variables en lo que respecta a las posibilidades de regulación, según: a) el ámbito de aplicación, es decir, la etapa del procedimiento en la que se habilite su utilización (instancia administrativa y/o judicial); b) los sujetos intervinientes en el procedimiento, pueden ser exclusivamente las partes o bien puede también intervenir un tercero; c) la fórmula de resolución, que puede ser autocompositiva o heterocompositiva, según sean las partes las que alcancen el acuerdo o bien un tercero el que decida por aquellas; d) el ámbito objetivo de aplicación, según se trate de cuestiones de hecho y/o de derecho; e) la inclusión en el procedimiento tributario, según tenga carácter voluntario o compulsivo. ⁶

En el caso argentino, el procedimiento ha sido incorporado como instancia previa al conflicto. Se erige como etapa dentro de la vía administrativa, en la cual intervienen solamente las partes interesadas, contribuyente y funcionarios del Fisco.

Es de naturaleza autocompositiva, ya que son las partes las que arriban de forma autónoma al acuerdo. En otras palabras, no intervienen terceros para establecer o imponer la decisión final sobre el resultado arribado.

Entendemos según surge de la literalidad de la Ley, pueden abordarse aspectos objetivos tanto de hecho como de derecho. Por lo que se refiere a estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria, y la aplicación de la norma al caso concreto.

Finalmente, en cuanto al carácter voluntario o compulsivo, en principio el contribuyente puede voluntariamente aceptar la apertura del proceso como también aceptar o rechazar el acuerdo. Posiblemente, pueda solicitarlo en caso de que el Organismo Fiscal no habilite la instancia de oficio como veremos más abajo.

⁴ Ídem nota 2

⁵ Ídem nota 3

⁶ Ídem nota 3

Los MASC se encuentran inspirados en los principios de eficacia, transparencia y participación ciudadana. Su inclusión en el ordenamiento impositivo puede aportar una herramienta idónea de gestión, con el objetivo transversal de lograr la reducción de la conflictividad, mayor certeza jurídica y un mejor relacionamiento entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

CLASES de MASC:

Las distintas variantes que podemos encontrar acerca de los MASC son:

La negociación, la Mediación, la Conciliación y el Arbitraje.

- 1- **Negociación:** “proceso en el que dos o más partes con cierto grado de poder, con intereses comunes y en conflicto, se reúnen para proponer y discutir propuestas explícitas con el objetivo de llegar a un acuerdo.”⁷

Es un mecanismo en el que el procedimiento se desarrolla íntegramente con la sola presencia de los representantes de la administración fiscal y el obligado tributario, sin la intervención de un tercero.⁸

Cada parte buscará persuadir a la otra de que su percepción sobre una determinada situación es la correcta. De la misma forma, se puede observar qué aspectos de la postura de la contraparte pueden ser atendibles y en qué términos, todo ello encaminado hacia la consecución de una solución al conflicto. Esta es la variante más afectada por la crítica acerca de la indisponibilidad del crédito fiscal (críticas y opiniones).

- 2- **Mediación:** Según la Generalitat Valenciana⁹, consiste en un proceso voluntario, flexible y participativo de resolución pacífica de conflictos, en el que dos partes enfrentadas recurren voluntariamente a una tercera persona imparcial, el mediador, para llegar a un acuerdo satisfactorio.

Es un Proceso de resolución de conflictos en el que las dos partes enfrentadas recurren «voluntariamente» a una tercera persona «imparcial», el mediador, para llegar a un acuerdo satisfactorio.¹⁰

En este proceso en particular, la existencia de la figura del mediador como tercero imparcial incorpora un valor agregado especial a la transición entre discordancia y acuerdo. Debido a aquella intervención neutral se consigue un mayor acercamiento en las posturas y puntos de vista de las partes intervinientes, del que se obtendría cuando interactúan por sí solas. Sobresale su eficacia en circunstancias de alto conflicto debido a posturas y puntos de vista considerablemente rígidos.

- 3 - **Conciliación:** Mecanismo en el cual las partes de este, ante un tercero que no propone ni decide, contrastan sus respectivas pretensiones tratando de llegar a un acuerdo que elimine la posible contienda judicial.¹¹

Es el proceso de solución de conflictos por el cual un tercero interviniente de manera neutral e imparcial posee además de las facultades de mediación, potestades para poner fin a desacuerdos proponiendo

⁷ Tamez, G., Montalvo, D., Leyva, O. & Hernández, A. 2018. Análisis comparativo sobre los métodos alternativos para la solución de conflictos a partir de la legislación de los Estados de la República Mexicana, p.386.

⁸ Ídem nota 3

⁹ Generalitat Valenciana. Conselleria de Cultura. La mediación en la resolución de conflictos.

¹⁰ Hernández, M. 2003. La Mediación en la resolución de conflictos.

¹¹ Tamez, G., Montalvo, D., Leyva, O. & Hernández, G., 2018, 391

soluciones superadoras. En tal sentido apunta la reforma bajo análisis, con la particularidad de que no interviene un tercer protagonista externo, sino que lo hace un órgano del Fisco propuesto ad-hoc.

4 - Arbitraje: Mecanismo en el que 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.

Tal y como podemos apreciar, el control sobre la decisión final que poseen las partes en disputa va decreciendo desde el mecanismo de negociación hasta el de arbitraje, en el cual es un tercero quien establece la solución final a las diferencias, no obstante el grado de consenso alcanzado por las partes.

La Dra. Martinoli incorpora una posibilidad más a estas cuatro variantes antedichas:

Transacción.

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.”

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”¹²

En una primera observación de acuerdo con estos distintos tipos de mecanismos encontramos por un lado aquellos en los que interviene un tercero neutral con distintas atribuciones, y por otro, procedimientos en los que no hay intervención alguna de terceros.

Podemos apreciar, la capacidad de las partes para llegar a una determinación por sí mismas en algunos casos y por el contrario en otros, será el tercero interviniente quien decrete la conclusión del acuerdo.

Por regla general, los mecanismos consensuales utilizados en el derecho comparado no utilizan fórmulas puras, sino que combinan sus elementos ajustándolos según las necesidades, características propias de los regímenes tributarios en los que se insertan. Buscan 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. ³

Coincidimos con el anterior comentario y como estudiaremos más adelante, confirmaremos esta característica de combinación de elementos, en el caso de la instancia de acuerdo establecido en Argentina.

¹² Ídem Nota 2

4. ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO (ACV) en ARGENTINA:

A partir de la sanción de la Ley 27430 de Reforma Tributaria, el 29 de diciembre de 2017, se introduce este instituto dentro del ordenamiento jurídico-tributario argentino como medio alternativo de solución de conflictos, entre contribuyentes y el fisco.

Precisamente en el art. 183 de la mencionada norma se incorpora esta instancia de Acuerdo, al Proceso de Determinación de Tributos reglado por la Ley 11683 (Ley de Procedimiento Tributario¹³), previo al dictado de la Resolución Determinativa de Oficio.

Esta forma de resolución es novedosa en nuestro país en lo que atañe al ámbito tributario. Sin embargo, en otros países del mundo se han generado importantes avances hacia su aplicación concreta a través de distintos mecanismos con resultados muy visibles.

Asimismo, es importante considerar el contexto internacional en el que se desarrolla la introducción de este instituto en los laudos tributarios de diversos países.

A continuación transcribimos el citado artículo:

“Previo al dictado de la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de esta ley, el Fisco podrá habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado, integrado por funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la Administración Federal de Ingresos Públicos y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

El órgano de conciliación emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo. El órgano de conciliación colegiado podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia. El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal.

Si el contribuyente o responsable rechazara la solución conciliatoria prevista en este artículo, el Fisco continuará con el trámite originario. El contenido del Acuerdo Conclusivo se entenderá íntegramente aceptado por las partes y constituirá Título ejecutivo en el supuesto que de él surgiera crédito fiscal, habilitando el procedimiento del artículo 92 de esta ley. La Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos. El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo que se trate de cuestiones de puro derecho, en cuyo caso la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado en idénticas condiciones que las decididas en el precedente en cuestión. Este procedimiento no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.”

¹³ Ley de Procedimiento Tributario N°11683 art. S/N a cont. Del art. 16

Las principales características del Acuerdo Conclusivo Voluntario Argentino son:

1. Es previo al dictado de Resolución, en la instancia de Determinación de Oficio;
2. La Administración Federal de Ingresos Públicos “podrá” habilitarla;
3. Cuando resulte necesaria para: A) apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto;
B) cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación;
C) cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.
4. a consideración de un órgano de conciliación colegiado;
5. El acuerdo deberá ser aprobado por el Administrador Federal (de Ingresos Públicos-AFIP);
6. el contribuyente o responsable puede rechazar la solución conciliatoria;
7. Una vez aceptado, el acuerdo se entenderá íntegramente aceptado. Constituirá título ejecutivo;
8. AFIP no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero;
9. El acuerdo homologado no sentará jurisprudencia ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente;
10. En cuestiones de puro derecho, la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado;
11. no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal.

“En cuestiones de puro derecho, la decisión que se adopte servirá como precedente para otros contribuyentes”

5. MECANISMOS ALTERNATIVOS - definiciones y precisiones

La determinación de la obligación tributaria se efectúa atravesando una serie de etapas dentro del procedimiento establecido por Ley.

En Argentina la Ley 11683 establece el procedimiento mediante el cual se determina la cuantía de la obligación tributaria. Específicamente en relación con el tema que abordamos (ACV) nos referiremos a la fiscalización de tributos y la determinación de Oficio.

El proceso de fiscalización a un contribuyente comienza con la emisión de una Orden de Intervención (OI). La “OI” debe establecer claramente los períodos e impuestos bajo fiscalización. Durante el transcurso de la inspección, los funcionarios actuantes arriban a una conclusión, que puede dar lugar a un ajuste impositivo a favor del Fisco. Dicho resultado es comunicado al fiscalizado y/o a su/s asesor/es jurídico-contables. El monto de ajuste impositivo es pasible de ser conformado o no por el contribuyente.

Es aquí donde empezamos a vislumbrar destellos de conflicto o desacuerdo. En cuanto a la materia imponible, el momento de exigibilidad de la obligación, y su cuantía o valor monetario.

Luego de informada la pretensión tributaria por parte del Fisco con motivo del ajuste propuesto, el contribuyente puede aceptar o rechazarlo. En el último caso, evacuada una nueva notificación por parte del Organismo recaudador se inicia la etapa de Determinación de Oficio.

En esta etapa, el Fisco Nacional establece la cuantía de la obligación en función de las pruebas recolectadas por los inspectores y nuevos hechos, datos y/o pruebas aportadas por el ciudadano, que no estaban disponibles o no pudieron producirse durante la fiscalización.

Renace fuertemente aquí la posibilidad potencial de desacuerdo y/o conflicto. Transcurrido el camino de la determinación, el proceso finaliza con la resolución determinativa de los tributos.

Previo a esto último es que los legisladores han propuesto esta nueva medicina procesal, con el objetivo de disminuir la litigiosidad e incertidumbre.

Veamos a continuación los mecanismos alternativos.

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 a la culminación tradicional del procedimiento.

Si se prefiere, podemos llamar mecanismo sustitutivo de la ejecutividad de las decisiones unilaterales o actos administrativos unilaterales vinculantes para los destinatarios.

Ahora bien, puede suceder que la utilización de los mentados mecanismos alternativos no prospere, lo que no obstará, por regla general, el ejercicio de las vías recursivas consagradas en el ordenamiento legal tradicional para resolver las disputas.¹⁴

Coincidimos con los dichos de la autora; pueden coexistir los métodos alternativos junto con los tradicionales, como de hecho ocurre. En caso de no prosperar la referida alternativa se continuará por la vía tradicional prevista.

“... irrumpen los medios alternativos de solución de controversias, en la búsqueda de un consenso sobre la base del principio de igualdad jurídica de las partes en la relación tributaria y el principio de buena fe que debe imperar en la relación fisco – contribuyente...”¹⁵

Destacamos la novedosa legislación en cuanto a la incorporación por primera vez de este tipo de alternativas al procedimiento tributario. En concordancia con la corriente internacional que propone nuevos cambios en los paradigmas en la relación fisco-contribuyente sobre una base jurídica igualitaria y cierta.

Considerando las falencias que presentan los medios tradicionales de solución de controversias en cuanto a tiempos y costes, el ACV se presenta como un complemento a los medios ya existentes, una alternativa que ayudaría a descongestionar el sistema judicial, reduciendo los niveles de litigiosidad y, por lo tanto, fomentando la celeridad y economía en la resolución de conflictos. Asimismo, la incorporación del ACV va en consonancia con la tendencia a nivel internacional y con los resultados positivos que en términos generales se han obtenido mediante la utilización de medios alternativos de resolución de controversias en materia fiscal.¹⁶

Hasta aquí podemos observar menciones de diferentes autores acerca de la tendencia a nivel internacional en la utilización de medios alternativos en materia tributaria, junto con sus resultados en la disminución de litigios.

¹⁴ Ídem nota 2

¹⁵ Folco C. 2020. Breve Análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios.

¹⁶ Heller N. 22/01/2019. Acuerdo conclusivo voluntario: una herramienta con claroscuros. *Ámbito Financiero*

En los últimos años numerosos países han introducido mecanismos alternativos para la solución de conflictos acudiendo a instituciones como la mediación, la conciliación o el arbitraje. Del mismo modo existen legislaciones que favorecen el acuerdo para evitar la aparición del conflicto (por ejemplo, un acuerdo conclusivo como lo establece el Modelo de Código Tributario del CIAT).

Tan importante como la existencia de este sistema equilibrado para la solución de conflictos es que el actuar administrativo se ajuste a los dictados de los órganos encargados de la resolución de los conflictos. Por lo tanto, deberían generar mecanismos de retroalimentación, seguimiento de conflictos, y adopción de medidas correctivas para impedir la reiteración de los vicios, errores o interpretaciones acreditados en el proceso de revisión.¹⁷

...se advierte en la experiencia internacional una importante proliferación y consolidación en la utilización de “Mecanismos Alternativos para la Solución de Controversias en Materia Tributaria” –MASC– (las fórmulas preventivas tienen un desarrollo más incipiente), regulados en numerosos ordenamientos jurídico-tributarios de los países europeos y anglosajones, en menor medida en Latinoamérica.

Los MASC demostraron ser eficientes para paliar la referida litigiosidad, así como también una medida estratégica a favor de la implementación de un cambio de paradigma en el relacionamiento entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, caracterizado por apostar a una mayor cooperación y confianza mutua, a lograr el acercamiento de las partes, en pos de la resolución de las cuestiones controvertidas, en lugar de la confrontación y definición unilateral de la administración, propia del régimen tradicional.¹⁸

Todo lo señalado indica que la introducción de la figura conciliatoria denominada Acuerdo Conclusivo voluntario se sostiene sobre aquellas bases de certeza jurídica e igualdad de posiciones respecto a la situación de conflicto. Concordamos en la necesidad de un sistema de retroalimentación y seguimiento a efectos de adoptar las medidas correctivas que permitan a la Administración reducir la litigiosidad y por ende los costos para el Estado y los ciudadanos.

6. OPINIONES Y CRÍTICAS

Podemos resaltar que en virtud de este nuevo concepto normativo surgen numerosos interrogantes y críticas en relación con su aplicación efectiva en Argentina.

*¿Puede el contribuyente solicitar o acudir a dicha Instancia?

*¿Será categorizado o clasificado para su acceso?

*¿Puede abrirse o solicitarse durante el transcurso de una fiscalización? O debería finalizar primero aquella, sin conformidad por parte del obligado?

*¿Cómo se establece su “necesidad”?

Podemos considerar estos entre otros.

Como respuesta a estos interrogantes y otros tantos, es opinión del Dr. Lucas Gutierrez, que: AFIP participa como juez y parte: “...la ausencia de un representante de los contribuyentes en la formulación de la propuesta conciliatoria, implica acordarle a la administración el rol de juez y parte, afectando la objetividad e imparcialidad de la misma.”¹⁹

¹⁷ Ídem Nota 3

¹⁸ Ídem Nota 3

¹⁹ Gutiérrez L. 27/11/2018. Acuerdo conclusivo voluntario: ciertas consideraciones críticas. *Ámbito Financiero*

no existe en la ley ningún impedimento para que sea el contribuyente quién solicite la apertura del procedimiento del ACV.

Repasemos entonces las características del Órgano Colegiado:

- integrado por: 1) funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia;
2) por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico-jurídico de la AFIP;
3) por las autoridades de contralor interno que se designen.
- emitirá un informe circunstanciado en el que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.
- podrá solicitar garantías suficientes para resguardar la deuda motivo de la controversia.

En nuestra opinión la existencia de un órgano conciliador totalmente integrado por funcionarios del Fisco, no sugiere que el mismo se constituya o actúe de manera parcial. A los funcionarios intervinientes en el proceso, se le sumarán otros que entendemos tendrán las máximas capacidades, no solo en el ámbito técnico jurídico sino también en materia de solución de conflictos. Y junto con ellos un tercer grupo de funcionarios que garanticen la imparcialidad y cumplimiento de normas legales, en correspondencia con la tendencia mundial acerca de compliance tributario.

Agrega la Dra. Natalia Heller en su nota del 22/01/19 “una herramienta con claroscuros” que “el instituto introducido presenta algunos claroscuros que consideramos deberían ser subsanados por la futura normativa reglamentaria en aras de que su implementación efectiva resulte fructífera.”

Argumenta sobre ello, acerca de la oportunidad del acuerdo, los aspectos habilitadores de aquel, sobre el órgano a cargo, y finalmente acerca de los efectos para las partes intervinientes y para los terceros.

“Esto no será de aplicación para la reducción de sanciones prevista en dicho artículo (49° de LPT) cuando proceda la instancia de conciliación administrativa. Resulta especialmente llamativo ya que va a contrasentido de lo previsto en casi todos los ordenamientos que contemplan la transacción en materia fiscal.”²⁰

Se refiere con esto último a las figuras de solución alternativa de conflictos incorporadas en diversos países. Un ejemplo claro de este tema, se encuentra en el Modelo de Código Tributario del CIAT, el cual en su artículo 168 contempla la solución paralela al conflicto en relación con la reducción de sanciones.

En principio aclaramos que en caso argentino, si bien deja fuera la posibilidad de acceder a la reducción de sanciones, ello no supone un desánimo acerca de la incorporación al proceso por parte del contribuyente.

Acerca de estas críticas e interrogantes, no queda muy claro el momento exacto en el que pueda dar inicio a la etapa bajo estudio, ya que la norma establece que será de manera previa a la determinación de oficio, pero no realiza más precisiones. Además deja de lado la posibilidad de incorporar al proceso controversias tramitadas por otras vías.

Respecto de la apertura de la instancia de acuerdo entendemos que el contribuyente puede solicitarla, ejerciendo su derecho de peticionar ante las autoridades, más allá de que la decisión de habilitarla le corresponda al Fisco.

²⁰ Ídem Nota 16

El laudo establece: "...cuando resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria."

Estimamos que cuando el contribuyente lo considere necesario podrá solicitar la habilitación del proceso exponiendo sus argumentos a tal efecto.

En ese mismo orden de ideas, nos parece muy importante traer a colación la opinión del Dr. Carlos María Folco.

Expone respecto de la introducción del ACV en materia tributaria, que "...significa un adelanto en el ámbito de los medios de justicia alternativa, aun cuando normativamente se prescindiera de la asistencia e intervención de un tercero neutral (imparcial e independiente), lo cual hubiese sido plenamente aconsejable para facilitar la resolución de la controversia tributaria mediante acuerdo de partes."²¹

Destacamos nuevamente que, si bien la intervención de un tercero externo o ajeno a la administración fiscal podría asegurar mayor neutralidad e imparcialidad; un órgano interno no supone exactamente lo contrario. Es decir, que el tercero interviniente sea incorporado dentro del proceso como agente conciliador interno no insinúa una actuación parcial por parte de aquel.

Indisponibilidad del crédito fiscal

Basados en la sujeción de la Administración al principio de legalidad y por aplicación del principio constitucional de igualdad, se ha sostenido tradicionalmente en doctrina que el crédito fiscal es por propia naturaleza de carácter indisponible y, por lo tanto, no puede ser objeto de transacción.

La Administración tributaria, responsable de la gestión administrativa del tributo, tiene la obligación de cobrar el mismo, sea mediante procedimientos amistosos o en contrario, por la vía del cobro coactivo, con total prescindencia de la voluntad del contribuyente.

Esto ha llevado a que muchos autores rechacen de plano la aplicación de los medios alternativos de solución de controversias en materia fiscal, mientras que otro importante sector postula su aplicación exclusiva una vez que se haya determinado la obligación tributaria y solo en relación con la recaudación del tributo a ingresar.

Ahora bien, nada obsta a que, en todos aquellos elementos no esenciales o no configurativos del tributo, en los cuales incluso juega un importante rol la discrecionalidad de la Administración, se apliquen los mecanismos alternativos de solución de controversias.

Partiendo de tales premisas, forzoso es concluir que no resulta violatorio del principio de indisponibilidad del crédito fiscal todo acuerdo celebrado entre el Organismo recaudador y los contribuyentes conforme los términos de la ley, cuando estuviere controvertido la apreciación de hechos determinantes; la correcta aplicación de la norma al caso concreto; aspectos referidos a la cuantificación de la obligación tributaria o bien cuestiones que por sus propias características ameriten la solución conciliatoria. .²²

Concordamos con la opinión citada, en función de que la aplicación de soluciones alternativas al conflicto conlleva a una solución conciliatoria necesaria, en circunstancias controvertidas acerca de aplicación jurídica al caso concreto en función de los términos de Ley. Se torna en extremo relevante para el contribuyente aquella solución del conflicto que le permita ejercer sus derechos en tiempo y forma. "No hay justicia si la justicia es tardía".

²¹ Ídem Nota 15

²² Ídem Nota 15

Otro interrogante que surge es acerca de la limitación establecida en la Ley: "...no resultará aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal."

Que ocurriría si existe una situación en la que luego de la acción fiscalizadora, surja que no corresponde efectuar la denuncia penal. Pero durante el transcurso de la conciliación se exterioricen situaciones que si confirmen los presupuestos que darían lugar a la denuncia? La calificación de la conducta se efectúa una vez concluida la determinación de la Obligación Tributaria. Y si bien es extramadamente difícil que en la etapa del ACV el contribuyente confesara o exteriorizara situaciones o elementos que lleven a pensar en una conducta delictual, la norma vedaría la posibilidad de judicializarlo. Podría darse en el caso de aparición de prueba desconocida hasta el momento. En tal situación, consideramos que podría dejarse a un lado el ACV para poder efectuar la denuncia penal correspondiente.

El acuerdo conclusivo puede ser una solución satisfactoria y apta para disminuir de modo sensible la litigiosidad y agilizar la percepción de los recursos públicos. Ese fue uno de los fines que inspiró su creación. Por ese motivo, y en concordancia con las restantes modificaciones al Régimen Penal Tributario, el acuerdo conclusivo no debería quedar exceptuado en estos casos, al menos hasta que la cuestión sea sometida a este especial procedimiento. En todo caso, el resultado de la instancia conciliatoria permitirá concluir si la cuestión debatida amerita una denuncia penal por evasión.²³

Naturaleza Jurídica del ACV:

Es importante constituir el marco jurídico adecuado para la implementación del método elegido. La Reforma se ha posicionado con la implementación de la conciliación como método propicio para la aplicación del Acuerdo Conclusivo Voluntario.

La conciliación es un mecanismo de resolución de conflictos a través del cual, dos o más personas gestionan por sí mismas la solución de sus diferencias, con la ayuda de un tercero neutral y calificado, denominado conciliador. Conforme a su definición entendemos que la misma no es compatible con la norma procedimental por cuanto el conciliador debería aprobar mínimos criterios de imparcialidad.

En el supuesto que el órgano colegiado esté integrado por funcionarios de la AFIP –tal como ha sido legislado en la reforma-, rechazamos la conciliación y promovemos que la terminación del conflicto se encauce a través del "Mutuo Acuerdo" de las partes. Se excluye al tercero neutral y se posibilita que sean las partes las que extingan obligaciones dudosas o litigiosas.

Precisamente la transacción es la figura jurídica que propicia la articulación de procedimientos alternativos a la contienda judicial...²⁴

El objetivo del acuerdo es lograr la eliminación de incertidumbre en la relación jurídica acercando de esa manera la determinación tributaria a la mejor lectura del hecho imponible.

Por lo tanto, el acuerdo tributario no vislumbra ningún tipo de transacción, ya que no participa de las características básicas de esta figura dado que no persigue extinguir sino determinar la existencia de la obligación y su medida y tampoco podemos

Cuando existe controversia sobre la apreciación de hechos determinantes de la obligación tributaria, no resulta violatorio del principio de indisponibilidad del crédito fiscal, el acuerdo celebrado entre el Organismo recaudador y los contribuyentes conforme los términos de la ley.

²³ Chacra A. (12/07/2018). Nuevos mecanismos de resolución de controversias en la Ley 11683.

²⁴ Pierri E. y Goyeneche F. (2018). El Acuerdo Conclusivo Voluntario. 20° Simposio sobre Legislación Tributaria (CPCE-CABA).

referirnos a renunciamentos recíprocos sino lo que se busca mediante el acuerdo es la más exacta y correcta determinación, la cual debe asegurar el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación prevaleciendo el cumplimiento al principio de la búsqueda de la verdad objetiva.²⁵

El Acuerdo no clasifica claramente dentro de uno u otro tipo de mecanismo examinado.

No podemos aseverar que las partes realicen o puedan realizar concesiones recíprocas, por ende, descartaríamos la transacción. Al mismo tiempo no están obligadas a efectuar tales acciones, por la literalidad de la ley. EL objeto de la figura conciliatoria no es extinguir obligaciones mediante concesiones recíprocas sino otorgar la certeza jurídica necesaria para aplicación de la Ley.

7. EXPERIENCIA EN OTROS PAÍSES

Expondremos en el presente apartado un breve resumen de las experiencias recolectadas por distintos países a lo largo de los últimos años.

Italia: El *accertamento con adesione*, es un procedimiento autocompositivo que permite definir de común acuerdo entre la Administración Tributaria y el contribuyente, antes o después de la expedición de la orden de determinación (*accertamento*), el razonamiento en que se basa el monto de la deuda tributaria, el cual no puede ser impugnado, a no ser que se descubran nuevos elementos, y sólo surte efectos cuando hay pago de la obligación acordada.²⁶

España: España recoge la experiencia italiana de los MASC en su Ley General Tributaria (LGT), regulando tres de estos medios: tasación pericial contradictoria, actas con acuerdo y actas con conformidad.²⁷

Estados Unidos: En Estados Unidos, la Administración Tributaria (IRS) tiene programas para la resolución alternativa de controversias. Como formas de mediación existen: la *Vía Rápida de Solución (Fast Track Settlement – FTS)* diseñada para solucionar los conflictos antes de llegar al proceso de apelación formal del IRS; y la *Mediación Pos-Apelaciones (Post-Appeals Mediation – PAM)*.²⁸

Australia: En Australia, la Oficina de Impuestos (ATO - Australian Taxation Office) reconoce y apoya el uso de los medios alternativos como medios rentables, informales, consensuales y rápidos para solucionar conflictos entre autoridad tributaria y contribuyente. De esta manera, los medios alternativos para resolver controversias (*alternative dispute resolution methods*) y los medios para prevenir controversias (*early dispute resolution methods*) pueden aplicarse en cualquier etapa del procedimiento en que exista o se avecine una controversia.²⁹

Reino Unido: En Reino Unido la Administración Tributaria (*Her Majesty's Revenue and Customs - HMRC*), tiene un conjunto de estrategias para litigios y soluciones (*Litigation and Settlement Strategy –LSS*), en donde se consideran el uso de los MASC, para lo cual desde 2011 se realizaron esquemas pilotos de mediación, que posteriormente se implementaron. Así, se utilizan mediadores acreditados y facilitadores entrenados por la propia Administración Tributaria. Los mediadores acreditados son escogidos de una lista que envían los colegiados o asociados dispuestos a actuar como peritos terceros, y escogidos por sorteo público.³⁰

²⁵ Sideris E. (2021). La naturaleza jurídica del acuerdo conclusivo voluntario. Revista de la ECAE (5).322-347.

²⁶ TROYA JARAMILLO, José Vicente, “Los medios alternativos de solución de conflictos y el derecho tributario internacional”, *Foro Revista de Derecho*, Ecuador, Universidad Andina Simón Bolívar, no. 3, 2004, pp. 7 y 8. en Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

²⁷ MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan Arrieta, “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, España, 2008, no. 11. en Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

²⁸ ROMERO FLOR, Luis María, *Las actas con acuerdo en la Ley General Tributaria y en el Derecho Comparado*, op. cit., nota 11, pp. 139 a 142. en Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

²⁹ Australian Tax Office, *Practice Statement Law Administration 2009/9, Conduct of Tax Office Litigation*, Australia, 2009, párrafo 22.

³⁰ JONE, Melinda y MAPLES, Andrew J., *Mediation as an alternative option in Australia's tax disputes resolution procedures*, op. cit., p. 544. En Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

Francia: El Mediador de los Ministerios de Economía y Presupuesto (*Le Médiateur des ministères économiques et financiers*) se creó por Decreto N° 2002- 612 de 26 de abril de 2002, con el objeto de simplificar la relación entre los usuarios, ya sean individuos (contribuyentes, consumidores, comerciantes, líderes de empresa) o personas morales (empresas y asociaciones) y la gestión de los Ministerios de Economía y Presupuesto. Este Mediador es un órgano dentro de la Administración Pública que facilita un mecanismo de composición amigable para la solución de problemas o reclamaciones que tengan las personas.³¹

En este país la experiencia se aplica con mucho éxito desde hace muchos años. Se distingue por mediar en cuestiones de hecho y derecho. Se reglan ciertos requisitos como ser: consentimiento entre las partes, causa lícita, objeto cierto, capacidad de los contratantes, etc. Existe una Comisión para mediar integrada por un Juez administrativo (el mediador) y las partes: el organismo recaudador y el contribuyente. A veces acuden a la mediación consejos o colegios profesionales; y con respecto a los impuestos indirectos se realiza la mediación con: Mediador (Juez Contencioso, un Notario -para realizar las inscripciones correspondientes-) y las partes: Administración y Contribuyente.³²

Venezuela: La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de Venezuela es una división del Servicio Nacional Integrado de la Administración Aduanera y Tributaria (SENIAT) creada en 2003, con el objeto de recibir y analizar las quejas, reclamos y sugerencias de los contribuyentes relacionados con la actuación de la Administración Tributaria en aquellos casos en donde se vulneren derechos y garantías de los contribuyentes.³³

Nueva Zelanda: En Nueva Zelanda los procedimientos de solución de controversias comprenden dos etapas: de *preevaluación* y de *conferencia*.

En la etapa de *preevaluación* se intercambian dos documentos: la *Notificación de Ajuste Propuesto*, que elabora el contribuyente inconforme y que dirige a la Agencia Tributaria, y la *Notificación de Respuesta* emitida por la autoridad, quien formula su acuerdo o desacuerdo con la propuesta del contribuyente.³⁴

Alemania: 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 administrativa y el reconocimiento judicial, admitieron la celebración de acuerdos entre la autoridad fiscal y el particular. 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 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. 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.³⁵

Portugal: 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.³⁶

³¹ <https://www.economie.gouv.fr/mediateur> en Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

³² Ídem nota 38

³³ Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

³⁴ Inland Revenue, “SPS 11/05: Disputes resolution process commenced by the Commissioner of Inland Revenue”, *Tax Information Bulletin*, Nueva Zelanda, 2011, vol. 23, no. 9, párrafos 140 y 171 de Cuaderno N° XIV de PRODECON – Acuerdos Conclusivos

³⁵ Ídem nota 2

³⁶ Ídem nota 2

Méjico: En el caso mejicano los Acuerdos Conclusivos pretenden solucionar las diferencias entre autoridad tributaria y contribuyente antes de que se judicialicen. Destaca el papel de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, organismo autónomo, independiente e imparcial, como mediadora y facilitadora de los Acuerdos Conclusivos, como solución anticipada de diferendos en los procedimientos de comprobación fiscal.³⁷

Chile: En el caso de los juicios Tributarios y Aduaneros se establece la obligación de los Jueces de los Tribunales de llamar a conciliación, una vez terminada la etapa de discusión, hayan evacuado o no la contestación. La Conciliación en el ámbito del Derecho Tributario Interno y Aduanero, solo puede recaer en tres situaciones: Cuando existe error manifiesto, de hecho, o de derecho, en el Acto Administrativo Terminal que se reclama; en el caso de existir un reclamo en un proceso sancionado con multa, se puede proponer como base de conciliación la condonación parcial o total de la multa; y en el caso de reclamos de Liquidaciones, Giros, Resoluciones, Cargos Aduaneros o Tasaciones de Base Imponible de Impuestos o Derechos es factible proponer bases orientadas a la condonación de multas e intereses sobre la deuda tributaria o aduanera que se reclama.³⁸

Colombia: La Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo en materia tributaria, existe desde el año 2000. Este procedimiento rige en la fase administrativa y judicial, consistente básicamente en la reducción de la deuda tributaria. Se autoriza una reducción del 25% cuando el acuerdo se produce después de la notificación de la determinación de la deuda y siempre que no se encuentre recurrida la resolución. En cambio, si el proceso se encuentra en etapa judicial se autoriza una reducción del 20% del mayor impuesto, sanciones e intereses. Existe un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por acuerdo mutuo.³⁹

Uruguay: A partir del año 2006, la Dirección General Impositiva incorporó en su legislación las facultades para realizar acuerdos con los contribuyentes que son fiscalizados.⁴⁰

Ecuador: La naturaleza del Convenio Tributario fue reconocida por la Corte Suprema de Justicia y consideró que se trató de una determinación mixta.

Bélgica: El ordenamiento de éste país reconoce un conjunto de situaciones jurídicas en las que aparecen los intereses del contribuyente y la AT incluidos en este procedimiento de transacciones tributarias. Pueden ser acuerdos no contractuales, o contractuales, situándose en éste último caso en el ámbito de la transacción y sus efectos pueden ser individuales o corporativos. Otra característica de este acuerdo transaccional es que pueden versarse solo sobre cuestiones de hecho.⁴¹

Como podemos apreciar, en materia tributaria los métodos alternativos de solución a las controversias en sus diferentes modalidades, son aplicados en diversos países en el orden internacional desde hace varios años. Esto refuerza el pensamiento de que su implementación producirá beneficios con el objetivo de robustecer las relaciones administración tributaria y ciudadanos.

Otros países que se suman al listado de los analizados anteriormente, que aplican MASC en materia tributaria son: **Canadá, China, Hong Kong, India, Países Bajos, Rusia, Singapur, Sudáfrica, y Turquía.**⁴²

³⁷ PRODECON – Acuerdos Conclusivos

³⁸ Jorge Eugenio PohlHammer Doren. 2019. Análisis e interpretación de la conciliación tributaria y aduanera, en el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota.

³⁹ Goya, Marta Susana. Mediación – Arbitraje Fiscal.

⁴⁰ Ídem nota 39

⁴¹ Ídem nota 39

⁴² Ídem nota 3

8. OBSERVACIONES

El Acuerdo Conciliatorio Tributario es novedoso en nuestro país y un tanto polémico. Viene a responder una serie de interrogantes que se venían gestando y para irrumpir con otros tantos nuevos.

Dentro del ámbito internacional este tipo de instancias conciliadoras se aplican ya hace varios años con sus consiguientes resultados beneficiosos en la reducción de litigios.

Sin embargo en Argentina se halla adeudada su aplicación efectiva.

Además en relación con las críticas, se polemiza acerca de la neutralidad del proceso de solución de controversias. Podrán los contribuyentes solicitar la instancia y acceder libremente a su habilitación? Para ello, los ciudadanos y/o entidades, serán calificados o segmentados en función de su conducta en términos de cumplimiento?

El instituto no clasifica claramente dentro de uno u otro tipo de mecanismo examinado (Negociación, Transacción, Conciliación, Mediación, Arbitraje) sino que posee ciertas características de cada uno de ellos.

Así pues no podemos definirlo ciertamente como conciliación o mediación, ya que no aparece la figura del mediador o conciliador. Tampoco de arbitraje por no erigirse la figura del árbitro con poderes resolutivos.

Tampoco podemos aseverar que las partes realicen o puedan realizar concesiones recíprocas, por lo cual descartamos la transacción. Al mismo tiempo no están obligadas a ello por la literalidad de la ley. Menos probable es que se asemeje a una negociación considerando las limitaciones de Ley y críticas respecto de la indisponibilidad del crédito fiscal.

Vemos luego que se torna necesario especificar entre otros temas: quiénes actuarán y qué rol desempeñarán los funcionarios del máximo nivel técnico jurídico del Fisco, entre los cuales podría estar la respuesta.

La figura se instaura como etapa dentro del procedimiento de determinación de Oficio previo a la Resolución Determinativa. Cuando sea necesario de acuerdo a las precisiones de Ley.

Se someterá a consideración de un Órgano Colegiado integrado por diferentes funcionarios con particulares perfiles, de acuerdo al sector desde el cual arriben.

La habilitación de la instancia suspenderá el curso de la prescripción de las acciones y poder del Fisco por el término de un año. Se podrán solicitar garantías para salvaguardar el interés fiscal.

El contribuyente podrá rechazar o aceptar el acuerdo. Rechazado aquel, continuará el proceso por la vía tradicional de determinación de Oficio.

Aceptado el acuerdo, constituirá título ejecutivo habilitando el procedimiento de cobro coactivo.

El Fisco no podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo y no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

En cuestiones de puro derecho, el acuerdo servirá como antecedente para otros contribuyentes y podrá ser opuesto en otros procedimientos, siempre que se avengan al trámite conciliatorio y al pago de lo conciliado. Por último, no será aplicable cuando corresponda hacer denuncia penal en los términos del Régimen Penal Tributario.

9. CONCLUSIONES

Como resultado de lo observado hasta aquí, podemos concluir que el “Acuerdo” es un Medio Alternativo de Solución de Conflictos. La aplicación de soluciones alternativas al conflicto conlleva a una solución necesaria, en circunstancias controvertidas acerca de la aplicación jurídica al caso

concreto. Se vuelve de extrema importancia para el contribuyente aquella solución del conflicto que le permita ejercer sus derechos en tiempo y forma.

El artículo de la Ley bajo estudio en sus párrafos tercero y cuarto, designa como “órgano de conciliación” al encargado de resolver la controversia y sobre el final del primer párrafo el legislador propone una “solución conciliatoria”, motivos suficientes para establecer que estamos en presencia de una instancia dentro del ámbito de las conciliaciones como propuestas alternativas a los conflictos.

Como fundamentos de aplicación se elevan la disminución de litigiosidad, el incremento de recaudación y un aumento de la eficiencia de la administración. Agregamos el mejoramiento de acceso a la justicia dada por la participación colaborativa de las partes, incrementando la claridad y certeza jurídica de aplicación de la Norma. La intervención del obligado tributario en el proceso puede otorgar mayores certezas al acto de determinación y mayor rapidez al procedimiento.

En lo que respecta a la habilitación de la instancia, consideramos que actualmente pueden los contribuyentes solicitar la apertura de la misma teniendo en cuenta la oportunidad en la cual la Ley establece su procedencia. Será privativa de la Administración la concesión de aquella.

La reforma específicamente veda la aplicación del artículo 49 de la Ley de rito, al impedir la aplicación de la reducción de sanciones para los casos en que proceda el acuerdo conciliatorio. Quedaría pendiente algún tipo de incentivo para su aplicación, el que podría ser instaurado por reglamentación.

Los funcionarios del órgano colegiado se incorporarán al proceso con un papel conciliador, con funciones de acercamiento de las partes en cuanto al entendimiento de la realidad económica subyacente y eliminación de la incertidumbre de aplicación de la Norma. Al mismo tiempo con poder de resolución sobre la determinación, el cual quedará plasmado en el informe circunstanciado.

Las aptitudes técnicas de los funcionarios del órgano de acuerdo con las distintas áreas de las que provengan, se complementarán aportando diferentes y particulares visiones a través de las cuales se podrá arribar a una solución satisfactoria; la que sin duda en términos de eficiencia de tiempos y costos será mayor que un proceso de determinación prácticamente destinado al litigio.

Es un aspecto positivo el hecho de que el acuerdo servirá como antecedente para otros contribuyentes y podrá ser opuesto en otros procedimientos en cuestiones de puro derecho. Servirá también como base para efectuar un correcto seguimiento de situaciones conflictivas que se tornen repetitivas a efectos de subsanar tales desviaciones.

Hemos hecho mención sobre la necesidad de un sistema de retroalimentación y seguimiento a efectos de adoptar las medidas correctivas que permitan a la Administración reducir la litigiosidad y por ende los costos para el Estado y los ciudadanos.

La constante evolución de los negocios, su crecimiento exponencial junto con las nuevas formas de digitalización de aquellos, dificultan y complejizan el desarrollo de legislación que intenta abrazarlos completamente, como también lo hacen respecto de la ardua tarea de interpretación y aplicación de aquella constante y cambiante Norma.

Todo lo señalado evidencia la necesidad imperiosa de simplificación de los procesos en la administración, para lo cual sin lugar a dudas el Acuerdo Conclusivo voluntario aportará sus beneficios en el camino hacia la consecución de dicho objetivo.

Aguardaremos para observar resultados y continuaremos estudiando los cambios que se susciten. Contamos con que la figura coadyuve al cumplimiento de objetivos de lograr la reducción de la conflictividad y dar mayor certeza jurídica a la relación Administración Tributaria- contribuyentes. Significará una mejora en las condiciones de equidad en el acceso a la justicia dentro del proceso determinativo tributario.

10. **BIBLIOGRAFIA**

- Ley de Procedimiento Tributario N°11683 art. S/N a cont. Del art. 16
- Martinoli, C. 2017. Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de Derecho comparado.
- Arias Esteban I., Folco C., Redondo Sanchez J., Blanco O. 2020. CIAT. Análisis comparado de los Tribunales Tributarios de Iberoamérica.
- Tamez, G., Montalvo, D., Leyva, O. & Hernández, A. 2018. Análisis comparativo sobre los métodos alternativos para la solución de conflictos a partir de la legislación de los Estados de la República Mexicana.
- Hernandez, M. 2003. La Mediación en la resolución de conflictos.
- Folco C. 2020. Breve Análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios.
- Gutierrez L. 27/11/2018. Acuerdo conclusivo voluntario: ciertas consideraciones críticas. *Ámbito Financiero*
<https://www.ambito.com/novedades-fiscales/acuerdo-conclusivo-voluntario-ciertas-consideraciones-criticas-n5001719>
- Heller N. 22/01/2019. Acuerdo conclusivo voluntario: una herramienta con claroscuros. *Ámbito Financiero*
<https://www.ambito.com/edicion-impres/novedades-fiscales/acuerdo-conclusivo-voluntario-una-herramienta-claroscuros-n5011732>
- Pierri E. y Goyeneche F.(2018). El Acuerdo Conclusivo Voluntario. 20° Simposio sobre Legislación Tributaria(CPCE-CABA).
https://archivo.consejo.org.ar/congresos/material/20tributario/Fernando_Pierri_y_Eugenio_Goyeneche.pdf
- Chacra A. (12/07/2018). Nuevos mecanismos de resolución de controversias en la Ley 11683.
- Sideris E. (2021). La naturaleza jurídica del acuerdo conclusivo voluntario. Revista de la ECAE (5).322-347.
- Modelo de Código Tributario del CIAT (2015) art. 133.
- Generalitat Valenciana. Conselleria de Cultura. La mediación en la resolución de conflictos.
- Cuaderno XIV – PRODECON Procuraduría para la Defensa del Contribuyente – Méjico
- Mediación – Arbitraje Fiscal. Goya Marta Susana. UBA-FCE.