



FACULTAD
DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



ESCUELA DE
GRADUADOS
FCE - UNC



UNIVERSIDAD NACIONAL DE CÓRDOBA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

ESCUELA DE GRADUADOS

CARRERA: Especialización en Tributación

Trabajo Final. Cohorte 2017

EL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO EN MATERIA
TRIBUTARIA EN LA REPÚBLICA ARGENTINA.

ANÁLISIS, CONFLICTOS Y PROPUESTAS

Autor: Cra. Alejandra Milazzo

Tutor: Cr. Germán Crespi

Córdoba, diciembre 2021



El acuerdo conclusivo voluntario en materia tributaria en la República Argentina. Análisis, conflictos y propuestas por Alejandra Milazzo se distribuye bajo una [Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-SinDerivadas 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
TEMA	4
JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA	5
ESTADO DE LA CUESTIÓN.....	7
OBJETIVOS	9
OBJETIVO GENERAL	9
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	9
METODOLOGÍA	10
IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN POR REALIZAR	10
ANTECEDENTES.....	11
LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN ARGENTINA.	11
LEY 26589, MEDIACIÓN	12
ORGANISMOS INTERNACIONALES	13
EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA DEL PROGRAMA CONJUNTO OEA/BID	13
EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS	15
METODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN OTROS PAISES.	18
PAISES DEL CONTINENTE AMERICANO	18
PAISES DEL CONTINENTE EUROPEO	23
DESARROLLO	25
LEY DE REFORMA INTEGRAL AL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO. LEY 27430.	25
EL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO.....	26
ARTÍCULO A CONTINUACIÓN DEL 16 DE LA LEY 11683	28
ANÁLISIS	30
ESQUEMA DE ANÁLISIS	30
CARACTERÍSTICAS	30
EFECTOS DE LA APERTURA.....	35
EFECTOS DEL ACUERDO	38
CONCLUSIONES	43
PROPUESTAS.....	48

BIBLIOGRAFIA.....52

“Debemos hacer surgir, hasta con vehemencia, un modo de convivir y de pensar, que respete hasta las más hondas diferencias”

Ernesto Sábato. La Resistencia

INTRODUCCIÓN

TEMA

Finalizando el año dos mil diecisiete, el Congreso de la Nación Argentina, aprobó la Ley de Reforma Tributaria, que fue publicada bajo el número 27430¹. Dicha ley, determinó una reforma integral al sistema tributario argentino.

En ese orden de ideas, la ley introdujo nuevas figuras en la legislación tributaria argentina, referidas a modos alternativos de resolución de conflictos tributarios. Se incorporaron, concretamente, al texto de la Ley de Procedimiento Tributario, cuatro nuevas figuras: El Acuerdo Conclusivo Voluntario², en artículo sin número a continuación del artículo 16, El Procedimiento de Acuerdo Mutuo previstos en Convenios para evitar la doble imposición internacional³ en artículos 205 a 216, La Determinación Conjunta de Precios de Transferencia⁴, en artículo 217, y La Audiencia Preliminar de Prueba en el Tribunal Fiscal de la Nación⁵ en el artículo 173.

El Acuerdo Conclusivo Voluntario, fue incorporado dentro del título Determinación de Oficio, de la Ley de Procedimiento Tributario y establece la facultad del Fisco de utilizar una instancia de acuerdo, previo al dictado de la resolución de determinación de oficio.

La nueva legislación habilita a la Administración Federal de Ingresos Públicos a iniciar la instancia de Acuerdo Conclusivo Voluntario en determinadas situaciones, establece como se conformará el órgano de conciliación y cuáles serán los efectos para el Fisco y el contribuyente.

¹ Ley 27430 B.O. el 29/12/2017.

² Ley 27430 art 183 (B.O. 29/12/2017).

³ Ley 27430 art 244 (B.O. 29/12/2017)

⁴ Ley 27430 art 244.

⁵ Ley 27430 art 238.

En definitiva, define en que situaciones se puede utilizar la figura, cuál será su procedimiento y sus efectos.

Así pues, con la incorporación de un artículo en la Ley de Procedimiento Tributario, se instauró un método de solución de conflictos en materia tributaria, normativa que se pretende analizar en este trabajo con el fin de generar conocimiento sobre cuestiones novedosas en materia tributaria en nuestro país.

JUSTIFICACIÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

Los métodos alternativos de resolución de controversias tienen por finalidad reducir la litigiosidad. Las situaciones de conflicto entre el Fisco y los contribuyentes se plantean en nuestro país principalmente por el grado de incertidumbre que se observa en la aplicación de las normas tributarias, lo que genera permanentes situaciones de tensión. El Fisco tiene sus funciones de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, y el contribuyente, por su parte, debe hacer frente a sus obligaciones tributarias. En diversas situaciones, lo arbitrario y lo discrecional se definen por una línea muy delgada, lo que genera situaciones de litigio entre las partes.

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

de concesiones recíprocas para alcanzar dicha finalidad. (Citado por García Araoz & Carol, 2009, p. 11).

Surge la necesidad de analizar si la figura bajo estudio, tal como ha sido incorporada en la Ley de Procedimiento Tributario, configura realmente un acuerdo dentro de los considerados métodos alternativos de resolución de conflictos. Además, es oportuno poner bajo análisis si el instituto respeta los derechos y garantías del contribuyente.

El procedimiento del Acuerdo Conclusivo Voluntario determina una serie de efectos, tanto para la Administración Federal de Ingresos Públicos como para el contribuyente, esto es, desde su apertura hasta la conclusión. Por consiguiente, es menester analizar cada una de las consecuencias, como son, la suspensión del Procedimiento de Determinación de Oficio, la suspensión de la prescripción, la exigencia de garantías para su concreción y la constitución de título ejecutivo de deuda con la consecuente habilitación al fisco a utilizar la vía prevista en el art. 92⁶ de la Ley 11863.

La aplicación del instituto bajo análisis podrá generar consecuencias tanto para la administración como para el administrado. Esas posibles consecuencias de la aplicación serán también estudiadas. Se abordarán estas cuestiones con el propósito de analizar a los fines prácticos si su uso resultaría beneficioso para las partes, solo para alguna, o para ninguna de ellas. En definitiva, investigar sobre ventajas y desventajas de la figura.

⁶ Ley 11863, art. 92. Juicio de ejecución fiscal.

Los efectos enumerados, como otros que podrán surgir del trabajo constituyen la materia de análisis a fin de buscar dar respuesta a las múltiples cuestiones que surgen de la incorporación de esta nueva figura.

ESTADO DE LA CUESTIÓN

Los organismos internacionales ocupados de la materia impositiva, han trabajado intensamente sobre la temática que analizamos. La Organización de los Estados Americanos (OEA) y el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) lo hicieron juntos en el Programa Conjunto de Tributación. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), organismo que reúne administraciones tributarias de cuatro continentes, quienes comparten experiencias y se asisten técnicamente, buscando permanentemente la actualización y perfeccionamiento de las administraciones de los distintos países que participan, también ha contribuido con conocimientos sobre el tema. Por su parte, La Organización para la Cooperación y el Desarrollo (OCDE) también aportó investigaciones sobre la cuestión.

En el año 1967, dentro del marco del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, se elaboró un Modelo de Código Tributario para América Latina. Por aquel entonces, ya se analizaba, la posibilidad de transacciones entre el Fisco y los contribuyentes, siempre que estuviera limitado a la determinación de los hechos y no del derecho aplicable.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, OCDE, elaboró un informe en el marco de la “Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria” del año 2008. En dicho documento expuso en forma comparada la información en base a los organismos tributarios consultados y concluyó que la mayoría realiza acuerdos generales o

individuales, a instancia del interesado. La cuestión fue expuesta en forma clara y precisa por el Organismo, para más abundamiento se expone el siguiente pasaje:

La mayoría de los organismos tributarios encuestados también emiten acuerdos previos, consulta y otros procedimientos similares de naturaleza particular a instancia del interesado. Son resoluciones vinculantes para la mayoría de los organismos tributarios (en 34 de 40 países) y en aproximadamente la mitad de los países encuestados existen plazos fijados por ley para responder a la solicitud de acuerdo previo, consulta o procedimiento similar presentada por el contribuyente (Foro Sobre Administración Tributaria, 2009)

Por su parte, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) dio a conocer, en el año 2015, un Modelo de Código Tributario basado en la experiencia iberoamericana. En lo concerniente al tema que nos ocupa, el documento incluye la figura del acuerdo conclusivo como un mecanismo alternativo a la solución de conflictos. Así, el CIAT recomienda a las administraciones tributarias nacionales utilizar el instituto, puntualizando cuestiones a tener en cuenta según se desprende de lo siguiente:

Se ha establecido que por acuerdo entre acreedor y deudor puedan definirse la concreción de hechos y bases imponibles, sin dejar de reconocer la indisponibilidad del crédito tributario. Se reconoce la posible intervención como mediador de algún órgano institucional público, por ejemplo, el Defensor del Obligado Tributario. Se ha establecido la obligación de otorgar garantía de la deuda de forma previa a la suscripción del acuerdo. Se ha dispuesto la obligación de publicar los acuerdos, con finalidades de transparencia (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015).

Los métodos alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria, han sido incorporados por diversos países europeos como Alemania, España, Francia, Italia y, en América, Estados Unidos, Uruguay, México entre otros. Analizar algunas de esas experiencias, es un recurso muy valioso. El derecho comparado permite conocer experiencias sobre la figura bajo análisis o similares, contribuyendo a esclarecer cuestiones que se plantean en nuestro ordenamiento jurídico.

La doctrina nacional también ha estudiado el tema, antes y después de su incorporación en la legislación de nuestro país. Los autores que analizaron la reciente normativa coinciden, en general, sobre la deficiente técnica legislativa utilizada en el texto legal, lo que genera demasiadas dudas respecto a la utilización del Acuerdo Conclusivo Voluntario en Argentina.

OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Determinar si el Acuerdo Conclusivo Voluntario legislado en la Ley 11683 configura uno de los considerados métodos alternativos de resolución de conflictos, y, en consecuencia, si podrá disminuir cuestiones litigiosas existentes entre el fisco y los contribuyentes o si, por el contrario, generará más controversias.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Identificar si la nueva figura incorporada en nuestra legislación respeta las garantías constitucionales del contribuyente.

Analizar las características los efectos y consecuencias que el Acuerdo Conclusivo Voluntario podría implicar tanto para la administración tributaria como para el contribuyente.

METODOLOGÍA

El presente trabajo tiene como fin generar conocimiento sobre el Acuerdo Conclusivo Voluntario legislado en la República Argentina, a través, del estudio, análisis e interpretación de información existente en la materia.

La legislación y doctrina nacional e internacional serán la fuente de información sobre las que se pretende comprender el tema abordado y generar conclusiones y propuestas.

Entendiendo que, por tratarse de un tema novedoso en la legislación argentina, es necesario analizar desde la teoría, su posible utilización en la práctica por parte de la administración tributaria y los contribuyentes, buscando de esta forma encontrar respuesta a los objetivos planteados.

IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN POR REALIZAR

Los litigios entre el Fisco y los contribuyentes son permanentes en nuestro país. Folco (2018) refiere que “en este contexto irrumpen los medios alternativos de solución de controversias en la búsqueda de consensos sobre la base del principio de igualdad jurídica entre las partes”.

La ley de Reforma Tributaria incorporó el acuerdo conclusivo voluntario, junto con otras modificaciones al sistema tributario, con el objetivo de avanzar hacia un sistema tributario más equitativo, eficiente y moderno.

El instituto bajo investigación, si bien ya se utiliza en otros países, es una novedad en el nuestro y requerirá de estudios previos a su aplicación, especialmente en lo referido a sus características, efectos y consecuencias para la Administración Tributaria y los administrados.

Esta investigación busca dar respuesta a algunas de las múltiples inquietudes que se plantean en torno al Acuerdo Conclusivo Voluntario desde el momento de la puesta en vigencia de la ley 27430.

ANTECEDENTES

LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN ARGENTINA.

La doctrina jurídica nos ilustra sobre las formas que los métodos alternativos de resolución de conflictos pueden adoptar, en general existe cierto consenso al decir que ellos son: la conciliación, la mediación y el arbitraje. Cada uno de los métodos para resolver controversias, tiene sus particularidades.

En cuanto a la conciliación, se entiende que puede ser un acuerdo de voluntades que buscan encontrar un acercamiento respecto a cuestiones que los enfrentan. Puede participar un tercero imparcial, o no. En caso que una persona ajena a la situación de conflicto, participe de la conciliación, será solo con el objeto de acercar a las partes en pos de ese punto de coincidencia necesario para resolver la cuestión.

En la figura de la mediación, existe un tercero que es imparcial, quien buscara el acercamiento entre las partes. El trabajo del mediador consiste en facilitar el diálogo entre las partes, utilizando técnicas apropiadas, de manera que desaparezcan las condiciones adversas buscando siempre los puntos de coincidencia. El mediador, no podrá decidir sobre cómo resolver la cuestión, serán las partes las que en caso de ser favorable el resultado llegue a la solución del conflicto.

El arbitraje, por su parte, implica la participación de un tercero quien resuelve, de manera extrajudicial las cuestiones planteadas entre dos o más partes. El arbitraje puede ser de tipo voluntario cuando las partes deciden someterse a esta figura o podrá ser de tipo forzoso ya sea por ley o pacto previo entre las partes.

Cabe mencionar, que los tipos alternativos de resolución de controversias, son utilizados en forma previa a un juicio. El principal objetivo es reducir la litigiosidad. Cualquiera sea el tipo utilizado se pretende que las partes, ya sea con la participación un tercero imparcial o no, según sea la metodología adoptada, puedan resolver sus cuestiones sin que para eso sea necesario judicializar el conflicto.

LEY 26589, MEDIACIÓN

Existe legislación al respecto en Argentina. La ley 26589⁷, estableció en su artículo primero, con carácter obligatorio, la mediación, previa a todo proceso judicial, como un procedimiento que promueve la comunicación directa entre las partes para resolver la controversia en forma extrajudicial.

El artículo quinto, inciso c) de la Ley 26589, excluye del alcance de la mediación obligatoria, a las causas de tipo tributarias, al decir que no será aplicable cuando se trate de causas: “en que el Estado nacional, las provincias, los municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o sus entidades descentralizadas sean parte, salvo que medie autorización expresa (...)”.

(Ley 26589, B.O.06/05/2010)

ORGANISMOS INTERNACIONALES

EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA DEL PROGRAMA CONJUNTO OEA/BID

El Programa Conjunto de Tributación de la Organización de los Estados Americanos y del Banco Interamericano de Desarrollo, se constituyó en el año 1961. Dentro de los objetivos planteados se buscaba aunar esfuerzos, compartir conocimientos y experiencias para fortalecer los sistemas tributarios de América Latina, mejorar las administraciones capacitando a los funcionarios.

Los desafíos planteados dieron como resultado, entre otros, la idea de unificar en un solo código los principios tributarios y normas de procedimiento. En el año 1967, se presentó el Modelo de Código Tributario para América Latina.

La comisión de notables tributaristas que se encargaron de la redacción del trabajo, estuvo conformada por: el Dr. Carlos M. Giuliani Fonrouge, argentino, el Dr. Rubens Gomes de Sousa, brasilero y el Dr. Ramón Valdés Costa, uruguayo, junto con otros colaboradores.

El tema de formas alternativas de resolución de conflictos referido a cuestiones tributarias, fue objeto de estudio al momento de la confección del Modelo, con algunas discrepancias entre los autores.

La doctora uruguaya, Nelly Valdés de Blengio explica los distintos puntos de vista que tuvieron los integrantes de la comisión.

Mientras Giuliani era contrario a su inclusión, Gomes de Sousa, siguiendo la tendencia del Código Tributario Nacional de Brasil admitía los acuerdos entre la Administración y contribuyente para terminar procesos, lo que estaría a su juicio justificado cuando

existieran riesgos de perderlos. Por su parte Valdés Costa era también contrario a la transacción en su concepción civilista, pero estimaba posible los acuerdos sobre las cuestiones de hecho, cuando ellos fueran útiles para el esclarecimiento de estas últimas. (Citado por CASÁS, 2003, pág. 32)

Mas allá de las posturas discimiles de los autores, el resultado fue la incorporación de la figura de la transacción como propuesta para las legislaciones tributarias, sin dejar de considerar que la misma configure una forma de extinción de la obligación tributaria pero circunscripta al procedimiento de determinación. Mas precisamente, se postula la posibilidad de incluir la transacción como forma de resolución de controversias entre el fisco y los contribuyentes exclusivamente con relación a los hechos y no al derecho aplicable. Es preciso apuntar, que incorporan tambien entre las propuestas, la necesidad del consentimiento por parte del funcionario de mayor jerarquia de las administraciones triburarias.

En la exposición de motivos de los artículos propuestos con relación a la figura de transacción, los tributaristas, describen las por entonces ventajas y desventajas que habian teorizado. Se puede ilustrar con un pasaje del análisis del articulado que formó parte de la propuesta, a decir de los autores:

La transacción (...) es un medio que no todas las legislaciones aceptan (...) se trata de un instituto que presenta sus riesgos. Por esa razón su adopción debe estar limitada a las cuestiones de hecho, a veces de muy difícil comprobación, y nunca en materia de interpretación de la norma. Por otra parte, debe contar con la aprobacion de los funcionarios de mayor responsabilidad (...). De esta forma el instituto puede ser de gran utilidad en la rápida aplicación de la ley evitando las controversias jurisdiccionales que,

(...) posiblemente terminarian con la misma solución que las adoptadas en la transacción. (Unión Panamericana, 1967, pág. 42)

En el modelo propuesto, los modos de extinción de la obligación tributaria, serían: el pago, la compensación, la transacción, la confusión, la condonación o remisión y la prescripción. Se aclara en el Modelo que son a modo ilustrativo y que deben relacionarse con la legislación de cada país.

EL MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Bajo la premisa “Un enfoque basado en la experiencia latinoamericana”, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), presentó en el año 2015, la última versión de su Modelo de Código Tributario. La primera versión se publicó en el año 1997 y a posteriori fue recibiendo actualizaciones. Ese trabajo, fue resultado del intercambio de experiencias entre las representantes de los países miembro de la organización, ya que entienden que la internacionalización de la actividad económica requiere mayor coordinación entre las administraciones tributarias de los distintos países.

El Modelo de Código Tributario, del CIAT del año 2015 sugiere, la incorporación de la figura de acuerdo conclusivo en las legislaciones tributarias nacionales. El documento, incluyó en su artículo 133 y bajo el título “Procedimiento de Fiscalización,” la figura del acuerdo. Los autores comentaron los motivos de la inclusión del instrumento, el porqué de la propuesta, haciendo referencia en primer lugar a la necesidad de establecer relaciones de mayor igualdad entre las administraciones tributarias y los contribuyentes.

En menester ilustrar con las consideraciones hechas a la figura del acuerdo conclusivo en el Modelo de Código Tributario del CIAT del año 2015, ya que es contemporáneo a la elaboración del Proyecto de Ley de Reforma Tributaria del año 2017 en nuestro país.

Se recogen mecanismos alternos entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que se ha venido introduciendo y/o utilizando en algunos ordenamientos Iberoamericanos recientemente. 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 entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Aceptando siempre la premisa de que el crédito tributario en sentido estricto es indisponible, se admite que la voluntad del acreedor y deudor pueden intervenir en algunos aspectos del mismo, básicamente en la concreción de los hechos y bases imponibles. Se parte así de que la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede no ser unívoca, admitiendo diversas interpretaciones y soluciones: la voluntad de las partes puede producir efectos para despejar la incertidumbre. (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2015, pág. 138)

La propuesta del CIAT, sobre el instituto bajo análisis, se hizo en un extenso artículo 133, dentro del procedimiento de fiscalización. Sugiere su utilización cuando la propuesta de regularización implique aplicar conceptos jurídicos indeterminados, o cuando sea necesaria la apreciación de los hechos determinantes para aplicar la norma, o cuando se deban realizar estimaciones, valoraciones o medición de datos, elementos o características para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse en forma cierta. Dados algunos de esos supuestos,

entonces, la administración tributaria podrá junto con el contribuyente, mediante un acuerdo, concretar la aplicación de la ley, la apreciación de los hechos o la estimación, valoración o medición.

Verificadas las circunstancias que abren la posibilidad del acuerdo, la administración tributaria, emitirá una comunicación explicándolas y comunicando al contribuyente para que formule una propuesta a fin de arribar a un acuerdo. Además, se podrán establecer instancias de diálogo con el fin de analizar datos, pruebas y argumentos de ambas partes, procurando el acuerdo.

El contribuyente también podrá instar el acuerdo en cualquier etapa del procedimiento de fiscalización, cuando entienda que se dan las causales antes mencionadas. Ante esta situación, la administración deberá reunirse con el contribuyente a fin de analizar la posibilidad de dar inicio al procedimiento de acuerdo conclusivo. En caso de negativa por parte de la administración a realizar la reunión, el administrado podrá recurrir ante un mediador. Si la administración decidiera no dar inicio al procedimiento, no existirá la posibilidad de impugnar tal resolución.

La figura de mediador institucional público, que plantea esta propuesta, podría ser solicitada por cualquiera de las partes. Los plazos del procedimiento de fiscalización se suspenderían durante el desarrollo del acuerdo conclusivo.

El acuerdo conclusivo, debería ser suscripto por un órgano colegiado de la administración tributaria y por el contribuyente y tendría los efectos de un proceso de determinación. Se propone también que sea publicado. Para poder suscribir el acuerdo el

contribuyente debería constituir un aval y no será necesario el pago inmediato para dar validez al acuerdo.

El Modelo de Código Tributario del CIAT del año 2015, en el artículo 57, se refiere a los modos de extinción de la obligación tributaria, al pago, la compensación, la condonación o remisión y la prescripción. En ningún momento se considera al acuerdo conclusivo como un modo de extinción de la obligación tributaria.

METODOS ALTERNATIVOS DE RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS EN OTROS PAISES.

PAISES DEL CONTINENTE AMERICANO

Como se dijo en los párrafos anteriores, Organismos Internacionales proponen la introducción en los códigos tributarios de nuestras latitudes, de figuras alternativas de solución de controversias entre las administraciones tributarias y los administrados.

Existen en nuestra región, países que han incorporado en sus legislaciones tributarias, diferentes tipos de figuras referidos a resoluciones alternativas de controversias entre el fisco y los contribuyentes. Cada legislación presenta particularidades en cuanto a la figura o método adoptado, sobre cuál de las partes puede impulsar el procedimiento, bajo qué supuestos corresponde la utilización del instrumento, y cuáles son los efectos de su utilización.

A modo de ejemplo, se describirá sucintamente, el estado de situación en Uruguay, México y Estados Unidos de América.

REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY

Desde el año 2006, la Administración Tributaria de Uruguay, se encuentra facultada para realizar, dentro de un proceso de inspección, acuerdos con los contribuyentes. La posibilidad de llegar a un acuerdo entre el obligado tributario y la administración, se diferencia en la legislación de ese país según se trate de determinaciones sobre base cierta o sobre base presunta ya sea esta en forma total o parcial.

Si la determinación del tributo se realiza sobre base cierta, el acuerdo solo podrá limitarse a las multas y recargos; en caso de tratarse de impuesto calculado sobre base presunta, podrá acordarse sobre el impuesto, los recargos y las multas.

Con relación a los recargos que se acuerden entre el fisco y los contribuyentes, la legislación uruguaya, permite que los mismos sean reducidos por la administración tributaria, si el deudor cancela los importes correspondientes al impuesto en su totalidad dentro de las cuarenta y ocho horas posteriores a la firma del acuerdo.

MÉXICO

En la legislación mexicana, los métodos alternativos de resolución de conflictos en materia tributaria, fueron incluidos, en el año dos mil catorce. El Código Fiscal de la Federación, recogió la figura del Acuerdo Conclusivo, aplicable a diferencias planteadas tanto por la interpretación de los hechos como del derecho aplicable.

El Acuerdo Conclusivo mexicano puede ser aplicado ante cualquier situación que recaiga dentro del ámbito de las facultades de comprobación que tiene la administración

tributaria de ese país. Previo a la notificación del crédito tributario por parte del fisco al contribuyente, se podrá instar el inicio del procedimiento de acuerdo conclusivo.

En el procedimiento interviene el organismo recaudador denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT), el contribuyente y la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECOM). Este último es un organismo del estado, con autonomía técnica funcional y de gestión que entiende en materia tributaria y cuyo objeto es asesorar a los contribuyentes, evacuar consultas y conocer las cuestiones de quejas que se presenten ante funcionarios federales que vulneren los derechos de los contribuyentes.

La importancia de la participación de un tercero imparcial en el procedimiento fue destacada en el marco del Foro Internacional organizado por dicha entidad, en el mes de octubre del año dos mil catorce, donde la Dra. Diana Bernal Ladrón de Guevara expuso a los asistentes:

Es que en los Acuerdos Conclusivos interviene, además del contribuyente y el fisco, un tercero imparcial: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que actúa como intermediario activo, y que, si bien no decide sobre la solución de la controversia, si tiene un interés legítimo en que las partes alcancen un consenso y, por tanto, puede incluso hacer propuestas de solución que las partes deciden si aceptan o no. Además se cuenta la ventaja de que ese tercero sea el Defensor no jurisdiccional de derechos del contribuyente, un organismo público y autónomo (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2015, pág. 38)

El contribuyente, presenta ante PRODECOM, el pedido de inicio del procedimiento de Acuerdo Conclusivo, donde hace una exposición de los hechos que se le atribuyen, acompañando la documentación correspondiente, es decir pruebas de que intente valerse. La

Procuraduría, analizará la situación, su procedencia y notifica a SAT para que realice su contestación y acompañe la documentación que considere.

La Administración Tributaria, podrá aceptar la solicitud de acuerdo fundando los términos en que procede, en cuyo caso, se elabora el documento que será suscripto por las partes; o puede rechazar la propuesta fundando debidamente tal decisión.

La Procuraduría, ese tercero imparcial que participa en el procedimiento, reunirá a las partes en busca de un acuerdo. Es importante su colaboración ya que si bien no será quien tome las decisiones, facilitará que las partes encuentre la solución, además el contribuyente en esta instancia se manifiesta ante él y no solo ante la misma persona que está haciendo la fiscalización.

ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA

En los Estados Unidos de América, existe un organismo denominado Servicios de Impuesto Internos, sigla en inglés (IRS). Dentro de su organigrama cuenta con la Oficina Independiente de Apelaciones, cuya creación data del año mil novecientos veintisiete.

Es el fin de dicha oficina, llevar a cabo los procedimientos para permitir al contribuyente resolver controversias tributarias de manera consensuada sin llegar a instancias judiciales, promoviendo la imparcialidad entre la Administración Tributaria de ese país y los administrados, buscando además reducir los costos que la vía judicial implica tanto para el contribuyente como para el estado.

Los métodos de solución de controversias que se aplican son la Vía Rápida de Mediación (*Fast Track Mediation*), Resolución de Tracto Abreviado (*Fast Track Settlement*), Mediación (*Mediation*), Revisión Temprana (*Early Refeard*) y Arbitraje (*Arbitration*)

La Vía Rápida de Mediación, es un instituto mediante el cual, el contribuyente que entienda que una determinación realizada por el Servicio de Impuestos Internos (*IRS*) es incorrecta, puede solicitar una audiencia con el superior del funcionario que realizó la determinación del impuesto. Una vez realizada la audiencia y si no se llega a un entendimiento, se nombra a un mediador a fin que intervenga en pos de encontrar una solución a la cuestión planteada.

La Resolución de Tracto Abreviado, se utiliza cuando existen divergencias en cuanto a los hechos o el derecho, y es una figura aplicable a medianos y grandes contribuyentes. Participa la Ofician de Apelaciones del IRS, pudiendo el contribuyente solicitar que lo haga en carácter de mediador o como un conciliador que proponga soluciones.

La Mediación por su parte, es un procedimiento que establece la intervención de un tercero imparcial que buscará resolver la controversia entre el Fisco y el contribuyente. El mediador podrá ser un funcionario de la Oficina de Apelaciones o de organizaciones privadas, quien hará de facilitador en la búsqueda de soluciones al conflicto.

La Revisión Temprana, se aplica en aquellos casos que se encuentren un proceso de fiscalización, buscando una rápida solución. Participan de este procedimiento, en forma conjunta, funcionarios del IRS y de la Oficina de Apelaciones.

Por último, el Arbitraje es un instituto que se utiliza cuando existan cuestiones de hecho que las partes no pudieron resolver con las figuras antes desarrolladas. Se recurre a un tercero

para que resuelva la controversia y la solución a la que arribe, será de carácter obligatorio para las partes.

PAISES DEL CONTINENTE EUROPEO

REPÚBLICA ITALIANA

La legislación italiana, registra una larga historia sobre acuerdos entre el fisco y los contribuyentes. En el año 1958, comenzaron a utilizar la figura del *Concordato*, mediante la cual el contribuyente adhería a la liquidación de la administración tributaria, años después esta figura fue dejada sin efecto.

Posteriormente y con la intención de dar respuesta al alto grado de litigiosidad que se verificó en ese país, retomaron la figura utilizada anteriormente, pero ahora denominada Acuerdo con adhesión (*Accertamento con Adesione*).

El Acuerdo con Adhesión, como su nombre lo indica, supone que la administración tributaria italiana y el contribuyente podrán realizar un acuerdo en el momento de la determinación de la obligación tributaria. Es de carácter optativo y puede referirse a cuestiones de hecho y de derecho. Podrá ser establecido de oficio por parte de la administración tributaria o bien solicitarlo el contribuyente. No participa un tercero imparcial. En definitiva, el contribuyente y el fisco van a buscar resolver la cuestión de común acuerdo.

Si contribuyente y Fisco logran encontrar una solución a la cuestión tributaria planteada, se confecciona el documento donde se expondrán los elementos y motivaciones por las cuales las partes de común acuerdo llegan a la resolución, el importe de la obligación determinado, los intereses y multas que en este caso se verán reducidas. Finalmente, el perfeccionamiento del acuerdo se produce con el pago total de la obligación y en caso de incumplimiento, se extingue

el procedimiento de Acuerdo con Adhesión y el fisco podrá actuar como si nunca hubiera ocurrido.

Existe otra figura de acuerdo que fue puesta en vigencia en el año 2016, La Queja y La mediación (*Il reclamo e la Mediazione*) que resulta aplicable cuando se discuten importes de obligaciones tributarias por montos inferiores a veinte mil euros. En estos casos, el contribuyente podrá hacer uso de este recurso que, si bien no suspende la obligación de pago, si será un requisito para poder luego entablar la cuestión en sede judicial. Así pues, el obligado podrá impugnar el acto determinativo haciendo una exposición de los hechos y su correspondiente derecho aplicable, pudiendo hacer una moción de mediación.

El recurso será tratado por un área de la Administración distinta a la que determinó la obligación tributaria. En esta instancia el área responsable analizará el recurso presentado y podrá también, en caso de no considerar razonable la presentación hecha por el contribuyente, hacer una propuesta de mediación. El área responsable deberá tener especial cuidado al momento de resolver, la posibilidad de litigio que surge de la cuestión, la certidumbre de los hechos, y hasta donde podrá sostenerse el reclamo por parte de la Administración Tributaria tal y como está planteado.

En caso de llegar a un acuerdo entre las partes a través de la figura de la mediación, existe una disminución de las multas. Si no hay acuerdo y luego de esta instancia se continúa por vía judicial, la parte que resulte perdedora, deberá pagar los gastos del juicio incrementados en un cincuenta por ciento por gastos de mediación.

ESPAÑA

Los españoles, incluyen en su legislación tributaria, las Actas con Acuerdo. Esta figura, se aplica, permitiendo a la Administración Tributaria, y al contribuyente celebrar un acuerdo conclusivo en la etapa de comprobación y fiscalización siempre que la cuestión se refiera a la determinación de la base imponible y en los casos que la discordancia se deba a la apreciación de los hechos, aplicación de cuestiones jurídicas indeterminadas o cuando sea necesario realizar estimaciones, valoraciones o mediciones que no puedan ser determinadas en forma cierta.

El Acta Acuerdo es una facultad discrecional del fisco, quien, si logra conciliar con el contribuyente, concluirá el procedimiento iniciado de verificación y fiscalización.

Así pues, ambas partes, Fisco y contribuyente, suscribirán el acta expresando en la misma el procedimiento llevado a cabo, y el resultado del mismo. Quedará así plasmada la determinación de la obligación tributaria agregando los avales propuestos por el contribuyente y la forma de pago.

Es menester aclarar, como consecuencia de la firma del Acta Acuerdo, el contribuyente se verá beneficiado con la reducción de sanciones siempre que no interponga el recurso contencioso administrativo previsto en la legislación española.

DESARROLLO

LEY DE REFORMA INTEGRAL AL SISTEMA TRIBUTARIO ARGENTINO. LEY 27430.

En el mes de noviembre del año dos mil diecisiete, ingresa al Congreso de la Nación Argentina, un proyecto de ley, enviado por el Poder Ejecutivo, referido a una Reforma Integral del Sistema Tributario Argentino. En efecto, el proyecto incluyó modificaciones a la Ley de Impuesto a las Ganancias, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos selectivos al Consumo,

Impuesto sobre los Combustibles, Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, Seguridad Social, Procedimiento Tributario, Código Aduanero, Régimen Penal Tributario y otros.

La reforma propuesta a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11683, incorporó cuatro métodos alternativos de resolución de conflictos , el que aquí se analiza, el Acuerdo Conclusivo Voluntario, dentro del Procedimiento de Determinación de Oficio; el Procedimiento de Acuerdo Mutuo previsto en los Convenios de doble imposición Internacional, a ser utilizados para solucionar controversias cuando el contribuyente es afectado por determinaciones distintas a las pactadas en convenios entre nuestro país y otro; La Determinación Conjunta de Precios de Transferencia, aplicable para determinar acuerdos anticipados de precios de transferencia entre el contribuyente y el Fisco y por último La Audiencia Preliminar de Prueba en el Tribunal Fiscal, esta audiencia tiene como fin determinar los hechos y la pertinencia y viabilidad de la prueba a fin de dar un encuadre razonable para resolver el conflicto.

Con relación a la aparición del Acuerdo Conclusivo Voluntario en nuestra legislación tributaria, los fundamentos fueron expresados de forma escueta en la exposición de motivos del original proyecto de ley con tal solo el siguiente pasaje: Además, se incorpora una instancia de acuerdo conclusivo voluntario, la cual podrá ser habilitada por el Fisco antes de la determinación de oficio, bajo determinados supuestos”. (Poder Ejecutivo Nacional, 2017, pág. 23)

EL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO

El legislador, incluyó, al Acuerdo Conclusivo Voluntario dentro del Procedimiento de Determinación de Oficio. Este último procedimiento, se caracteriza por tener tres etapas, la

vista al contribuyente, la prueba y la resolución determinativa. Procede cuando el contribuyente haya presentado declaraciones juradas que al Fisco le resulten inexactas y por lo tanto impugnables o cuando el sujeto pasivo no haya dado cumplimiento a su obligación de presentar declaraciones juradas determinativas del impuesto y por último cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria.

Dada alguna de aquellas situaciones, la administración tributaria, habilitada por el artículo 16 de la Ley 11683, procederá a dar inicio al Procedimiento de Determinación de Oficio, liquidará el impuesto o en su caso el quebranto ya sea en forma cierta o presunta, en este último caso utilizando las presunciones previstas en el artículo 18 de la nombrada ley.

El juez administrativo, deberá correr vista al sujeto pasivo de las actuaciones administrativas y de las impugnaciones y cargos, todo debidamente fundamentado. El contribuyente tendrá quince días prorrogables por otro término igual para formular por escrito su descargo y ofrecer o presentar las pruebas que hagan a su derecho.

Presentado el descargo por parte del contribuyente y el ofrecimiento de pruebas, el juez administrativo podrá rechazarlas fundadamente, en cuyo caso, deberá dictar la resolución prevista en el segundo párrafo del artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario, lo mismo deberá hacer si el contribuyente no contesta. Por el contrario, si el juez administrativo admite la prueba ofrecida, el contribuyente deberá producirlas en un lapso de treinta días prorrogable por única vez por igual término.

Evacuada la vista o transcurrido el plazo otorgado, el juez administrativo deberá dictar la resolución prevista en el artículo 17 de la Ley 11683.

Con la incorporación del artículo a continuación del 16, se abre la posibilidad de una nueva etapa dentro del Procedimiento de Determinación de Oficio, previo al dictado de la resolución determinativa por parte del juez administrativo.

A esta altura del procedimiento, la administración tributaria ya ha corrido la vista al contribuyente de las actuaciones administrativas, las impugnaciones y cargos, como consecuencia el contribuyente tuvo la oportunidad de hacer uso de sus derechos presentar descargo, ofrecer y producir prueba. Por lo tanto, la Administración Tributaria, ya está en condiciones y debe hacerlo por imperio de la ley, en base a las actuaciones, determinar la existencia o no de un hecho imponible, en caso afirmativo la cuantiar del crédito tributario e intimar al contribuyente al pago en el término de quince días.

ARTÍCULO A CONTINUACIÓN DEL 16 DE LA LEY 11683

Seguidamente, se transcribe el texto legal bajo análisis:

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 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 surgiere 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 pruebe 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.

ANÁLISIS

ESQUEMA DE ANÁLISIS

<i>Características</i>	<p>Instancia unilateral facultativa del fisco</p> <p>Supuestos en que procede la habilitación del procedimiento</p> <p>Órgano de conciliación colegiado</p>
<i>Efectos de la apertura del procedimiento</i>	<p>Suspensión del Procedimiento de Determinación de Oficio</p> <p>Suspensión de la prescripción</p> <p>Posibilidad de exigencia de garantías</p> <p>No aplica reducción o eximición de sanciones</p>
<i>Efectos del acuerdo</i>	<p>Ejecutoriedad</p> <p>Reconocimiento de los hechos por parte de la Administración</p> <p>El acuerdo no sentará jurisprudencia. Secreto fiscal</p> <p>No es aplicable cuando corresponda hacer denuncia penal contra el contribuyente</p>

CARACTERÍSTICAS

INSTANCIA UNILATERAL FACULTATIVA DEL FISCO

El primer párrafo del artículo, establece que previo al dictado de la resolución de determinación de oficio, el Fisco podrá habilitar el Acuerdo Conclusivo Voluntario. Existe entre la doctrina nacional, posturas contrapuestas en torno a si es solo el fisco quien puede impulsar el uso de este procedimiento o si también el contribuyente podría solicitar su utilización.

La norma omite precisar si la habilitación de esta instancia podrá ser solicitada por el contribuyente inspeccionado, por lo que entendemos que se trata de una facultad unilateral del Fisco ante la ocurrencia de alguno de los supuestos. (Yedro, 2018)

El denominado “acuerdo voluntario” resulta de una instancia unilateral susceptible de ser habilitada por el Fisco, y en la cual se prevé que el Fisco emita una interpretación de hechos y/o de aplicación de la norma, sin participación alguna del contribuyente. Al respecto, cabe señalar que precisamente un acuerdo está integrado por dos o más voluntades. Si se trata de una instancia unilateral, no hay acuerdo. Podrá existir un acto de adhesión, pero adhesión no es acuerdo. (Coronello, 2019)

La primera observación a realizar del texto es que su utilización surge como una facultad discrecional de la Administración dado que indica que el Fisco *podrá* habilitar una instancia de conciliación. No puede interpretarse como que tiene obligación de hacerlo, sino que podrá habilitar la instancia cuando lo considere apropiado, sin establecer ningún parámetro objetivo que active el procedimiento. (Etman, Gustavo E, 2018)

Primeramente, señalamos que el acuerdo reviste carácter facultativo y unilateral, en cuanto la ley establece que será el Fisco quien “podrá” habilitar una instancia de acuerdo conclusivo voluntario (...) Opinamos no obstante la falta de previsión legal, los particulares podrían válidamente ejercitar su derecho constitucional de peticionar a las autoridades (art.14 CN), solicitando el referido acuerdo, aun cuando resulte facultativo de la Administración habilitar dicha instancia. (Folco, 2018)

Si bien la redacción de la norma no es adecuada y se presta a confusión sería correcto interpretarla de forma armoniosa con todo el sistema normativo, con principios de

conciliación y principios constitucionales. La habilitación refiere a que el Fisco tiene el poder de reglamentar el instituto para los casos del presupuesto legal normado. El instituto está habilitado por ley y disponibilidad de las partes. El Fisco es quien reglamenta la forma de implementarlo. (Casal, 2021)

La doctrina nacional, se ha expresado con algunas diferencias en cuanto a si es facultad unilateral y discrecional del fisco la utilización de la figura. Algunos autores consideran que la letra del legislador es clara y que no da lugar a otro entendimiento en tanto otros autores ven la posibilidad que el contribuyente también podría dar impulso a su utilización. En lo personal adhiero a la postura de los autores, Yedro, Coronello y Etma anteriormente citados.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha sentado jurisprudencia clara al respecto a la interpretación de la ley en innumerables fallos, reiterando su postura, una y otra vez, a modo de ejemplo recordamos lo dicho “la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley” (Nación Administradora de fondos de jubilaciones y pensiones S.A. C/ Provincia de Tucuman, 2006)

SUPUESTOS EN QUE PROCEDE LA HABILITACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El siguiente punto que nos ocupa en el análisis, se refiere a las situaciones en que podría utilizarse la figura. Al respecto el legislador ha establecido tres supuestos que, de configurarse, habilitan al Fisco a dar inicio al procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario. Dichas situaciones son: a) Cuando resulte necesaria para la 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.

Puede decirse que los presupuestos son referidos a los hechos y en su caso a la aplicación del derecho al caso concreto.

Existen también sobre este punto, diferentes posturas en la doctrina nacional. Algunos autores consideran que no sería razonable su utilización en cuanto a la aplicación de la norma, entendiendo que ello vulnera principios constitucionales, mientras que otros profesionales consideran lo contrario.

El Acuerdo Conclusivo Voluntario incluye cuestiones de derecho, alejándose de la denominada “transacción impropia”-pacíficamente aceptada por la doctrina-que se limita a consensuar cuestiones de hecho que implican una discusión sobre la existencia misma de la obligación tributaria. Por ende, este instituto vulnera los principios constitucionales de reserva de ley (arts. 17 y 19 CN), igualdad y capacidad contributiva (art 16, CN) (Coronello, 2019)

El asunto de las cuestiones de derecho, en última instancia, interpreta el poder judicial. Por la forma que fue normado los ACV en el país los acuerdos sobre estas cuestiones son meras posturas del Fisco sobre los asuntos tratados no vinculantes para los contribuyentes. Sirve como antecedente el Modelo del Código Tributario del CIAT (2015), el cual establece que el “Acuerdo Conclusivo” también procede “cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados”. No se debe exceder la posibilidad de transacción en materia

tributaria porque se vulneraría el principio de reserva de ley (art 17 y 19, CN). (Casal, 2021)

El artículo en este punto resulta claro en cuanto a cuáles son los presupuestos bajo los cuales puede ser utilizado el Acuerdo Conclusivo Voluntario, aunque su aplicación resulte de manera discrecional por parte del fisco.

Resulta imperativo mencionar que el fisco no puede disponer del crédito tributario lo cual conllevaría a una innegable violación al principio de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario. Todo lo contrario, deberá cumplir sus obligaciones procurando determinar si existe o no crédito tributario, utilizando para ello la experticia que supone el rol que ocupa dentro del sistema tributario, cumpliendo con su obligación de aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas.

ORGANO DE CONCILIACIÓN COLEGIADO

El caso a conciliar se someterá a consideración de un órgano de conciliación colegiado el que estará integrado por: a) funcionarios intervinientes en el proceso que motiva la controversia, b) funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico-jurídico de AFIP, c) autoridades de contralor interno que al respecto se designen.

Resulta controversial, la conformación del órgano que la ley llama de “conciliación colegiado”. Si entendemos que existe una controversia entre el Fisco y el contribuyente y que el Acuerdo Conclusivo Voluntario busca subsanar esas diferencias por medio de un instrumento dispuesto a tal efecto, y al momento de la determinación del crédito tributario, una de las partes, el contribuyente no tiene participación, entonces no se puede entender que se trate de un acuerdo.

Por lo tanto, el contribuyente por sí o por un representante, debería formar parte de un órgano colegiado, solo así podría decirse que es un órgano de conciliación en el marco de un acuerdo.

El Doctor José Osvaldo Casas, con la claridad jurídica que lo caracterizo dijo: en cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y la jurisdicción, por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa. (Casás J. O., 1999)

Por su parte señala Duvigildo Yedro, Refuerza la exclusión del contribuyente inspeccionado –tanto a la hora de solicitar la habilitación de esta instancia cuanto en integrar el “órgano de conciliación colegiado”-desde el inicio mismo de este procedimiento especial en el que no podrá estar representado por un profesional que designe a estos efectos, pese a que este órgano es definido como de “conciliación”. O sea la conciliación quedará para los funcionarios pertenecientes a la AFIP, únicamente. (Yedro, 2018)

En igual sentido advierte Marcos Sequeira, Otra vez es harto difícil comprender el propósito de este novedoso instituto ya que, para que, exista acuerdo o controversia, hacen falta al menos dos partes: Fisco y contribuyente o responsable. Mientras que aquí solo se prevé la actuación unilateral e inconsulta por parte de los funcionarios de la AFIP. (Sequeira M. , 2018)

EFFECTOS DE LA APERTURA

SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO

Se ha dicho que según lo previsto en la Ley 11683, previo al dictado de la resolución prevista en su artículo 17 el Fisco puede habilitar el procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario. Dado este supuesto, se suspende el Procedimiento en curso de determinación de Oficio.

En caso que el contribuyente o responsable, rechazara el acuerdo, el Procedimiento de Determinación de Oficio continua, razón por la cual la Administración Tributaria, deberá proceder a dictar la resolución prevista en el artículo 17 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Caso contrario, es decir que el contribuyente o responsable aceptara la solución conciliatoria, termina el procedimiento y el acuerdo aceptado íntegramente por las partes, constituirá título ejecutivo en el supuesto de existencia de crédito fiscal habilitando el procedimiento del artículo 92 de la Ley 11683 es decir el Procedimiento de Juicio de Ejecución Fiscal.

SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN

La Ley de Reforma Tributaria, 27430, incorpora en el inciso d) del artículo 65 de la Ley 11683, como causal de suspensión de la prescripción, el acto que someta las actuaciones a la instancia de conciliación administrativa, salvo que corresponda la aplicación de otra causal de suspensión de mayor plazo.

Es oportuno mencionar, que, según la letra del artículo, la suspensión de la prescripción por un año, comenzaría a correr desde el momento en que la AFIP, dicta el acto que determina la apertura del proceso del Acuerdo Conclusivo Voluntario, acto en el cual, según lo analizado anteriormente, el contribuyente todavía no ha tenido participación alguna en este último

procedimiento. Esto no resulta un dato menor, ya que se estarían violentando principios de raigambre constitucional como el derecho de defensa, y debido proceso.

El artículo a continuación del 65 de la Ley 11683, establece la suspensión de la prescripción por 120 días desde la fecha de notificación por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos al contribuyente, de la vista del Procedimiento de Determinación de Oficio. Por su parte, el inciso d) del artículo 65, establece la suspensión de la prescripción por un año, por lo tanto, la prescripción de las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos podría decirse que extiende excesivamente en el tiempo.

La situación planteada sería la siguiente, el Fisco da inicio al Procedimiento de Determinación de Oficio, notifica de la vista al contribuyente, en ese momento comienza a correr la suspensión de la prescripción por 120 días según artículo a continuación del 65 de la Ley 11683. Continúa el Procedimiento de Determinación de Oficio y antes de que se dicte la resolución prevista en el artículo 17, el Fisco dicta el acto que habilita la instancia del Acuerdo Conclusivo Voluntario, en ese momento, comienza a correr una nueva suspensión por un año, esto en virtud del inciso d) del artículo 65.

POSIBILIDAD DE EXIGENCIA DE GARANTIAS

El órgano colegiado podrá solicitar al contribuyente garantías suficientes para resguardar el crédito público, motivo de la controversia. Se entiende que el legislador tuvo la intención de asegurar la debita tutela del crédito público resultante del Acuerdo conclusivo voluntario si lo considera necesario.

NO APLICA REDUCCIÓN O EXIMICIÓN DE SANCIONES

El último párrafo del artículo 49 de la Ley 11683 referido a reducción y eximición de sanciones versa lo siguiente: El presente artículo no será de aplicación cuando se habilite el trámite de la instancia de conciliación administrativa.

Como se dijo anteriormente la posibilidad de habilitación del trámite de Acuerdo Conclusivo Voluntario, según resulta del texto legal, es una instancia unilateral de parte del Fisco. Resulta entonces que conjugando el artículo a continuación del 16 con el artículo 49, en el momento que el Fisco habilita la figura bajo análisis, el contribuyente ve gravemente lesionado el derecho a reducción de sanciones previsto en el artículo 49, para el caso que consienta la Determinación de Oficio, esto es, de pleno derecho al mínimo legal.

Así la cuestión resulta que, si no se habilita la instancia de Acuerdo Conclusivo Voluntario, el Procedimiento de Determinación de Oficio sigue su curso y una vez dictada la resolución, las sanciones se ven reducidas de pleno derecho al mínimo legal. Caso contrario si el fisco habilita la instancia del Acuerdo Conclusivo Voluntario, el contribuyente no tendrá ese derecho.

Este punto resulta absolutamente contrario al derecho constitucional de igualdad en materia tributaria y en los hechos podría llegar a generar aún más controversias, es decir un efecto contrario al que el legislador pretendió alcanzar con la incorporación de la figura en la legislación tributaria de nuestro país.

EFFECTOS DEL ACUERDO

EJECUTORIEDAD

El contenido del acuerdo 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 la Ley de Procedimiento Tributario.

El texto de la Ley, habilita al Procedimiento de Ejecución Fiscal establecido en el artículo 92 de la Ley, y el contribuyente por haber “consentido” se encuentra sin vía recursiva prevista, entendiendo así el legislador que el acuerdo no es una “resolución” del fisco sino un “acuerdo” entre ambas partes.

Resumiendo, el acuerdo tendrá el carácter de resolución a los fines de hacer uso del Procedimiento de Ejecución Fiscal, por parte del Fisco, pero no a fin de que el contribuyente utilice los medios recursivos.

Claramente estamos ante una evidente situación de vulneración del principio de derecho de defensa establecido en el artículo 18 de la Constitución Nacional.

El Cr Diuigildo Yedro, analiza este tema de la siguiente manera, “el contribuyente está asumiendo el segundo costo, pero de carácter procesal, de dudosa o al menos, cuestionable viabilidad constitucional: la inexistencia de vías recursivas y de motivos de impugnación del acuerdo” (Yedro, 2018)

RECONOCIMIENTO DE LOS HECHOS POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN

Aceptado el acuerdo por las partes, la ley establece que la Administración Federal de Ingresos Públicos no podrá desconocer los hechos, que fundamentaron el acuerdo, y agrega que no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falso. Es

oportuno hacer mención a que nada dice la Ley respecto al desconocimiento del derecho, situación que podría ocurrir.

Al respecto, la doctrina nacional ha hecho un llamado de atención también a esta parte del texto legal.

En su caso el Cr. Diuvigildo Yedro nos ilustra y analiza con mayor profundidad concluyendo que el acuerdo conclusivo voluntario no es un acto administrativo en los términos de artículo 7 de la Ley 19544 y 17 de la Ley 11683.

Pese a esta afirmación declamativa en pos de la seguridad jurídica, cabe advertir que por no tratarse de un acto administrativo (dictado conforme las previsiones del art.7 L. 19549 y del art. 17 L. 11683), la AFIP podrá desconocer los hechos que fundamentaron el acuerdo porque a esta actuación no se resultará oponible su nulidad, absoluta e insanable, prevista en el artículo 14 de la ley 19549. Es más, la norma habilita al Fisco para cuestionar tales hechos en sede judicial, es decir, en otro fuero diferente al administrativo. (Yedro, 2018)

EL ACUERDO NO SENTARA JURISPRUDENCIA

Sobre el final, el artículo agregado a continuación del 16, establece que el acuerdo 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.

El legislador utiliza un término erróneo al hablar de jurisprudencia, si se entiende que es un vocablo reservado a las sentencias judiciales. También en este caso la doctrina nacional ha hecho hincapié sobre el error cometido.

“La ley es poco feliz al emplear el término “jurisprudencia”, ya que dicha expresión derivada del latín “iuris prudentia”, está reservada al conjunto de las sentencias de los tribunales judiciales y a la doctrina que de ellos emerge”. (Folco, 2018)

“Mal puede sentar jurisprudencia un acuerdo realizado en la esfera de actuación administrativa”. (Sequeira M. , 2018)

Por su parte el Cr Diuigildo Yedro, hace extensivo el análisis en este punto a lo ya citado en este trabajo en el punto anterior referido al reconocimiento de los hechos por parte de la Administración y nos ilustra...”lógica derivación de esta actuación que no configura un acto administrativo, como si lo es la resolución de determinación de oficio” (Yedro, 2018)

En cuanto a lo establecido en el artículo introduciendo la posibilidad que el acuerdo sea utilizado en otros procedimientos como antecedente en caso de cuestiones de puro derecho, surgen algunas cuestiones ¿Cómo podría el resto de los contribuyentes conocer cuál fue la aplicación del derecho en ese caso concreto? ¿Cómo podría la Administración dar a conocer el resultado de un acuerdo con un contribuyente en particular?

A tales efectos, es esperable que la administración de a conocer aquellas cuestiones de puro derecho que lleguen a esta instancia, a efectos de que los contribuyentes tengan conocimiento de ello, debiendo en todo caso tomar los recaudos que correspondan para resguardar el secreto fiscal. (Chacra, 2018)

En relación con este punto, es oportuno hacer mención al artículo 101 de Ley 11683, referido al secreto fiscal. Dicho artículo establece en el quinto párrafo, que no están alcanzadas por el secreto fiscal, los datos referidos a la falta de presentación de declaraciones juradas, a la falta de pago de obligaciones exigibles, a los montos resultantes de las determinaciones de oficio firmes y de los ajustes conformados. El párrafo hace referencia a la determinación de oficio, recordemos que, en caso de darse inicio al procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario, el procedimiento de determinación de oficio se suspende, y si existe acuerdo entre las partes, el trámite originario no volverá a continuar; ergo, el Acuerdo no se encontraría dentro de los supuestos establecidos por el artículo 101, siendo por lo tanto alcanzado por el secreto fiscal.

NO ES APLICABLE EN INSTITUTO CUANDO CORRESPONA HACER LA DENUNCIA PENAL

El último párrafo del artículo analizado, se refiere a la imposibilidad de utilizar la figura del Acuerdo Conclusivo Voluntario en caso de corresponder denuncia penal en contra del contribuyente.

Es menester mencionar aquí a la Ley Penal Tributaria y específicamente a lo establecido en el primer párrafo de su artículo 18 “El Organismo Recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria...”, por otra parte, según lo descrito anteriormente, la apertura de la instancia del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario, se da en el tiempo antes del dictado de la resolución prevista en el artículo 17 de la Ley 11683, es decir previo a la determinación de oficio que determine la deuda tributaria.

Ahora bien, conjugando el artículo a continuación del 16 de la Ley 11683 con el 17 de la Ley Penal Tributaria, encontramos un sinsentido en la redacción del último párrafo del primero.

La facultad para que la Administración de dar inicio a la instancia de Acuerdo Conclusivo Voluntario, se da según lo legislado bajo determinados supuestos, esto es cuando sea necesario para la apreciación de los hechos determinantes y la aplicación del derecho al caso concreto, cuando sea preciso realizar estimaciones, y valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, cuando se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

En este orden de ideas, no existe al momento de la apertura del procedimiento, crédito tributario cierto, el cual constituye uno de los elementos necesarios para que la Administración comience a analizar si corresponde o no denuncia penal.

Incuso sin decirlo, el texto legal parte del supuesto de la existencia de un crédito tributario, verdad aun no revelada al inicio del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo, por ende, este último punto analizado, no tiene sentido alguno de ser.

CONCLUSIONES

A lo largo de este trabajo, se ha visto que Organismos Internacionales, la Organización de Estados Americanos y el Banco Interamericano de Desarrollo, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo, han generado conocimiento sobre la cuestión bajo análisis.

Es ese sentido, propusieron modelos, estableciendo pautas y aconsejando sobre el uso de métodos alternativos a los ya existentes en las legislaciones tributarias, a fin de resolver conflictos. Esto se debe al creciente índice de controversias que se plantean entre los contribuyentes y el fisco.

Entienden así los profesionales que trabajan en dichas propuestas, que formas más ágiles pueden contribuir a subsanar las crecientes desavenencias entre las administraciones tributarias y los administrados, generando celeridad, protegiendo al contribuyente, dando mediante la legislación una apertura al diálogo y entendimiento entre las partes. Prescriben los modelos propuestos, prestar especial atención en las legislaciones tributarias, sobre la indisponibilidad del crédito público y las garantías de cumplimiento de los principios tributarios.

En el mundo existen ejemplos de países que de diversas formas han incorporado en sus legislaciones, métodos alternativos para reducir la litigiosidad generando ámbitos donde el fisco y los contribuyentes se encuentran para resolver diferencias.

Entre los ejemplos de otros países mencionados en este trabajo de investigación, se han visto distintas formas de resolución de conflictos, con más o menos formalidad, con participación o no de terceros, con la posibilidad que el contribuyente o el fisco inicien el procedimiento, con más o menos garantías para el contribuyente. Se desarrolló también, en base a experiencias extranjeras, cuál o cuáles de las partes pueden instar el inicio del procedimiento y cuáles son sus efectos, quién en definitiva resuelve, cuál es el grado de participación del contribuyente, sobre qué materias se puede tratar y cuáles son las consecuencias de acordar o no hacerlo.

En la actualidad, en nuestro país, y posteriormente a la Reforma Tributaria aprobada por el Congreso de la Nación en el año dos mil diecisiete, se incorporó una forma alternativa de resolución de controversias, con el nombre de Acuerdo Conclusivo Voluntario en la Ley de Procedimiento Tributario, dentro del Procedimiento de Determinación de Oficio.

Como resultado de lo analizado, propuestas de organismos internacionales, legislación de países americanos, europeos y doctrina nacional se pueden concluir algunas ideas.

Aquí es menester hacer una salvedad, aún no existe reglamentación por parte de la Administración Federal de Ingresos Públicos sobre la materia aquí analizada, se espera, por lo tanto, que la misma cuando sea generada, ponga luz sobre cuestiones poco claras. Aguardando, además, que la futura reglamentación, no pretenda avanzar sobre el texto legal, hecho que en más de una ocasión ocurre. No obstante, como se verá más adelante, en las propuestas, la mayoría de las cuestiones no podrán ser resueltas por vía reglamentaria

La figura del Acuerdo Conclusivo Voluntario en Argentina, en materia tributaria, podría encuadrarse prima facie dentro de la llamada conciliación. Esto es así, dado que el objetivo de esta última es procurar un acercamiento entre las partes sobre cuestiones que las enfrentan, pudiendo o no participar un tercero imparcial. Digo que se encuadraría dentro de la conciliación y no en la mediación o arbitraje ya que estos dos últimos métodos requieren, necesariamente la participación de un tercero y tal y como está redactado el artículo que se analiza, no existe un tercero imparcial, sino que el fisco será juez y parte.

Ahora bien, respecto al objetivo planteado sobre si esta figura podría reducir la litigiosidad existente, y sin pretender hacer futurología, resulta un tanto dudosa la posibilidad

de que tal hecho ocurra. La figura tal como ha sido legislada, parece un tanto insuficiente para alcanzar dicho objetivo.

La cuestión resulta que, si bien el título es Acuerdo Conclusivo Voluntario, solo el fisco puede proponer su utilización y sería el mismo quien en definitiva resuelva, por lo tanto, no podría hablarse de un acuerdo, ya que el contribuyente no se encuentra habilitado para solicitar el inicio al procedimiento. Es una figura que solo podría ser iniciada de manera unilateral por el fisco.

Asimismo, y no alcanzando con que solo la Administración Tributaria pueda promover el inicio del uso de la figura, sino que además es discrecional, en este punto, ya que el artículo de la ley, dice el “fisco podrá”, es decir que es una potestad no una obligación, no está obligado a utilizarla, por lo que el contribuyente no solo no puede iniciarla sino que además quedará sujeto a la voluntad de la misma Administración que lo está verificando, si considera o no conveniente proponer el uso de esta alternativa previo a la resolución de la determinación de oficio.

Se puede entender entonces, que el Fisco, en forma discrecional utilizará la instancia en tanto y en cuanto le resulte favorable a esa parte, lo cual deja fuera la posibilidad a la inversa.

De lo anterior, queda claro que los principios constitucionales de igualdad, derecho de defensa y debido proceso no estarían siendo respetados.

La legislación continúa dentro del artículo a continuación del 16 estableciendo un órgano de conciliación colegiado, según su denominación. Si bien es colegiado, en cuanto a que será conformado por varios funcionarios, todos son pertenecientes a la Administración Federal de Ingresos Públicos, en definitiva, un cuerpo conformado por miembros todos de una

sola de las partes que mantienen el conflicto, no existiendo mención alguna y por lo tanto no existiendo posibilidad de participación del administrado o alguien que lo represente.

Otro tema que genera controversia es en cuanto a los supuestos bajo los cuales, el Fisco resulta facultado para proponer su utilización. Apreciación de los hechos y la correcta aplicación de la norma. La primera situación sería razonable a la luz de los métodos alternativos es decir en cuanto a la apreciación de los hechos ya que el contribuyente podría incluir pruebas que hagan a su comprensión. En tanto en lo que se refiere a la aplicación del derecho, no estaría dentro de lo normado por nuestra Norma Magna ya que vulnera el principio de reserva de ley (art 17 y 19 CN).

Otro tema controvertido que se analizó en este trabajo es lo establecido por la ley en cuanto a la suspensión de la prescripción desde el momento que la Administración Federal de Ingresos Públicos dicta el acto de apertura del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario. En ese momento, el contribuyente aún no ha tenido participación alguna en el Procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario, sin dejar de mencionar además que la prescripción ya se encuentra suspendida desde la notificación al contribuyente de la vista del Procedimiento de Determinación de Oficio.

Respecto a la imposibilidad por parte del contribuyente sujeto a un Procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario, de utilizar beneficios de reducción de sanciones previsto por la Ley para quienes son objeto del Procedimiento de Determinación de Oficio, sin lugar a dudas, vulnera el principio constitucional de igualdad en materia tributaria.

La posibilidad que le otorga el texto legal a la Administración para ejecutar el acuerdo en caso que de él surja crédito fiscal, haciendo uso del artículo 92 de la Ley de Procedimiento

Tributario, y paralelamente, la imposibilidad del contribuyente de utilizar la vía recursiva, pone a este último en una inequívoca desigualdad, vulnerando el derecho de defensa establecido en el artículo 18 de nuestra Carta Magna.

La Administración no podrá desconocer los hechos salvo que se compruebe que son falso, versa el artículo analizado, aunque claramente si el derecho. No siendo el Acuerdo un acto administrativo en los términos del artículo 7 de la Ley 19544 y 17 de la 11683, en definitiva, podrá desconocer los hechos y no resultará oponible la nulidad.

Respecto a la imposibilidad que el acuerdo sienta jurisprudencia salvo con relación a la aplicación del derecho, en los hechos resulta una imposibilidad casi insalvable la alternativa que el universo de contribuyentes conozca lo acordado entre un administrado en particular y la Administración, atento al secreto fiscal, con lo cual esto tampoco podría ser aplicable tal como lo prescribe el texto legal.

En cuanto a la enunciación del último párrafo del artículo, dedicado a la imposibilidad de utilizar la figura en caso de corresponder denuncia penal, no merece más análisis que decir de la absoluta incoherencia de su existencia.

PROPUESTAS

La decisión de incorporar en la legislación tributaria nacional métodos alternativos para resolver cuestiones controvertidas, ha sido en principio acertada. Esa decisión pone de manifiesto, el reconocimiento por parte del Poder Ejecutivo y los legisladores de la existencia de controversias entre la administración y los contribuyentes que generan situaciones de difícil resolución demandando excesivos costos para el Estado Nacional y los particulares.

La experiencia internacional ha demostrado que los métodos alternativos de resolución de conflictos han resultado favorables para disminuir la litigiosidad, promoviendo una mejora en la relación fisco contribuyente.

Ahora bien, el artículo incorporado a continuación del 16 en la Ley 11683, no logra en su texto poner de manifiesto la intención de mejorar la relación fisco contribuyente. La conclusión es que se obvio plasmar en él tal espíritu.

Destacados profesionales de nuestro país estudian el tema y hacen observaciones en mayor o menor medida, en general son coincidentes al entender a los métodos alternativos como un instrumento positivo como también en el entendimiento de las deficiencias intrínsecas la legislación en la materia en nuestro país.

Las propuestas que más abajo se detallan, fueron elaboradas en el convencimiento que los métodos alternativos de soluciones de controversias son instrumentos positivos para mejorar la relación Fisco contribuyente, reducir la litigiosidad, siempre teniendo en cuenta el debido respeto por los principios constitucionales, estatuto del contribuyente y en el entendimiento de las deficiencias intrínsecas de la legislación en la materia en nuestro país.

Legislar respetando los principios constitucionales, es el deber ser. Ahora bien, entre el deber ser y el ser existe una brecha que **socava permanentemente a nuestro sistema tributario.**

Como corolario del estudio realizado se proponen algunas modificaciones a dos artículos de la Ley de Procedimiento Tributario, el artículo a continuación del 16 y el artículo 65. La propuesta de modificación legislativa se debe a que los conflictos que surgen del texto

de la ley no pueden ser resueltos por otra vía que no sea el debido tratamiento legislativo en el Congreso de la Nación.

Los puntos que se propone modificar en el artículo a continuación del 16 son los siguientes:

1. Incorporar de manera inequívoca la posibilidad que el contribuyente solicite ante la Administración Federal de Ingresos Públicos la instancia de Acuerdo Conclusivo Voluntario.
2. Incorporar al contribuyente como parte integrante del Órgano de Conciliación Colegiado ya sea por sí o por medio de un representante.
3. Incorporar la participación de un tercero distinto a la Administración Federal de Ingresos Públicos con el fin de promover la imparcialidad, sirve como referencia el PRODECOM organismo público y autónomo de México.
4. Respecto a los motivos por los cuales podría utilizarse la figura, solo en caso de dudas en cuanto a la apreciación de los hechos, nunca en cuanto a la aplicación del derecho, en definitiva, con una clara definición del hecho imponible, la aplicación del derecho surge por sí sola, no existiendo así, lugar para las ambigüedades
5. Incorporar la posibilidad de reducción de sanciones en caso de acuerdo entre el Fisco y el contribuyente en los términos de las previstas para el Procedimiento de Determinación de Oficio, ya que en definitiva el nuevo instrumento resulta inserto dentro del mismo.

6. Incorporar la posibilidad de que el contribuyente utilice la vía recursiva.
7. Eliminar el párrafo referido a denuncia penal atento a que no existe crédito tributario al momento de dar inicio a la figura.
8. Por último, sería propicio rever la figura en su totalidad e incorporarla dentro del Procedimiento de Fiscalización, lo cual significaría una disminución de costos en recursos humanos y materiales tanto para la Administración como para el administrado.

. En cuanto al artículo 65 de la Ley 11683, se propone eliminar la suspensión de la prescripción por un año a partir del inicio del Procedimiento de Acuerdo Conclusivo Voluntario.

Una vez hechas las modificaciones propuestas, recién proceder a su reglamentación, la cual debería responder dentro de sus alcances y no pretender ir más allá de la Ley, aunque ya es sabido que la muy conocida Pirámide de Kelsen es ignorada a menudo en la legislación tributaria argentina, vulnerando así lo normado en el artículo 99 apartado 2 y 3 de la Constitución Nacional.

Todo cambio social lleva en si un proceso que requiere tiempo, dedicación, análisis, avances y retrocesos. Este no será la excepción.

BIBLIOGRAFIA

- Casal, D. A. (Julio de 2021). Conciliación Fiscal-Acuerdos Conclusivos Voluntarios-. *Profesional y Empresaria ERREPAR*(XXII).
- Casás, J. O. (1999). Los Principios del Derecho Tributario. *Los Principios Jurídicos: Teoría y Aplicación a las Ramas del Derecho*. Buenos Aires.
- Casás, J. O. (2003). *Los Mecanismos Alternativos de Resolución de las Controversias Tributarias* (Primera ed.). Buenos Aires: AD-HOC.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT. Un Enfoque Basado en la Experiencia Iberoamericana*. Panamá.
- Chacra, A. (12 de 7 de 2018). *Nuevos Mecanismos de Resolución de Controversias en la Ley N° 11.683*. Obtenido de Pensamiento Civil: <https://www.pensamientocivil.com.ar/doctrina/3682-nuevos-mecanismos-resolucion-controversias-ley-ndeg-11683>
- Chamatrópulo, M. A. (Diciembre de 2018). Procedimiento. Resolución de Conflictos con el Fisco. *Doctrina Tributaria. ERREPAR*(XXXIX).
- Coronello, S. E. (Abril de 2019). Acuerdo Conclusivo Voluntario. Una Falacia de Dudosa Constitucionalidad. *Doctrina Tributaria. ERREPAR*(XL).
- Etman, G. E. (Junio de 2009). Finalización Transaccional del Conflicto Tributario. *Doctrina Tributaria. ERREPAR*(XXX).
- Etman, Gustavo E. (2018). La Reforma Tributaria ¿habilita un método alternativo para la resolución de conflictos? En H. Kaplan, & M. Volman, *La reforma tributaria. Ley 27.430* (págs. 581-593). Buenos Aires: ERREPAR.
- Folco, C. M. (Julio de 2018). Breve Analisis de Los Acuerdos Conclusivos Voluntarios. *Doctrina Tributaria. ERREPAR*(XXXIX).
- Foro Sobre Administración Tributaria. (2009). *La Administración Tributaria en los Países de la OCDE y en Determinados Países no Miembros: Serie de "Información Comparada" (2008)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales (IEF).
- García Araoz, L. A., & Carol, M. (2009). Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria. *Cuadernos del Instituto AFIP*(C5).
- Giuliani Fonrouge, Carlos C Navarrine, Susana C y Asorey, Ruben O. (5ª Edición). *Derecho Financiero*. Buenos Aires : Depalama.
- Kaplan, Hugo; Volman, Mario. (2018). *Reforma Tributaria Ley 27430. Análisis Sustancial de los Pilares de la Reforma: Ganancias, Procedimiento, IVA, Monotributo, Internos, Revalúo y Penal Tributario*. ERREPAR.
- Ley 26589*. (B.O.06/05/2010).

Nación Administradora de fondos de jubilaciones y pensiones S.A. C/ Provincia de Tucuman, 329:1554 (Corte Suprema de Justicia de la Nación 09 de 05 de 2006).

Poder Ejecutivo Nacional. (15 de Noviembre de 2017). *www.diputados.gov.ar*. Recuperado el 24 de 10 de 2019, de <https://www4.hcdn.gob.ar/dependencias/dsecretaria/Periodo2017/PDF2017/TP2017/0020-PE-2017.pdf>

Procuraduria de la Defensa del Contribuyente. (2015). *Memorias del Foro Internacional 2014 "Procedimientos Alternativos de Solución de Diferendos en Materia Tributaria*. México, Distrito Federal.

Ranz, R. J. (Enero de 2018). Primeros Apuntes Sobre la Reforma Tributaria: El Novedoso Instituto de la Conciliación Tributaria. *Práctica Integral Córdoba. ERREPAR(XII)*.

Sequeira, E. A. (Marzo de 2018). Modificaciones en la Ley 11683. Se Introdujo la Conciliación. *Práctica Integral Córdoba. ERREPAR(XII)*.

Sequeira, M. (Marzo de 2018). La Instancia de Acuerdo Conclusivo Voluntario o una Octava Vía Para el Cobro Judicial de Deuda no Conformada. *Práctica Integral Córdoba. ERREPAR*.

Unión Panamericana. (1967). *Modelo de Código Tributario para América Latina*. Programa Conjunto de Tributación OEA/BID, Washington.

Yedro, D. (Febrero de 2018). El Novedoso Acuerdo Conclusivo Voluntario. *Doctrina Tributaria. ERREPAR(XXXIX)*.

