

“EL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO”

COMISIÓN Nº1: “Procedimiento y Ley Penal Tributaria”

20º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de
Buenos Aires

CABA, 17 al 19 de octubre de 2018

Autores:

C.P. Eugenio Goyeneche

Abog. Fernando M. Pierri

INDICE

1. Resumen.....	pág.3
2. Introducción.....	pág.5
3. Determinación de la cuantía tributaria (Autodeclaración/Presunciones),	pág.6
4. La incertidumbre objetiva.....	pág.6
4.1 Las cuestiones fácticas.....	pág.7
4.2 Las cuestiones jurídicas.....	pág.8
4.2.1. Los conceptos jurídicos indeterminados.....	pág.12
5. La reforma tributaria. Ley N°27430 (B.O.29/12/2017).....	pág.14
5.1 Métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios...	pág.15
6. La experiencia italiana.....	pág.16
6.1 La naturaleza jurídica del concordato.....	pág.17
7. Legislación española.....	pág.18
8. La figura jurídica de la transacción.....	pág.19
9. Principio de legalidad.....	pág.22
10. Principio de Buena Fe	pág.23
11. Conclusiones.....	pág.23

Resumen

El Acuerdo Conclusivo Voluntario ha sido introducido en la legislación argentina tras la reforma de fines del año pasado. Aún no reglamentada, exige un análisis pormenorizado de su problemática y su implementación en la Argentina.

La experiencia de los acuerdos en el derecho comparado nos brinda la posibilidad de estructurar un régimen legal adecuado que cumpla con el objetivo señalado por la reforma: La resolución alternativa de los conflictos tributarios. Alternativa al contencioso judicial, que implica un dispendio de recursos y la confrontación del Contribuyente con la Administración.

Los acuerdos en la primera fase –Investigación- de la relación Fisco Contribuyente evitaría la concentración de esfuerzos en la contienda para lograr la paz jurídica a través de una solución consensuada.

El consenso es imprescindible para alcanzar una previsión –en el desarrollo económico del contribuyente-, y tempestividad –en la recaudación de los recursos públicos-.

La evolución legislativa de los países consultados (España; Italia) nos direcciona hacia la adopción de métodos alternativos de resolución de conflictos. En todos los casos el interrogante es su compatibilidad con la prohibición de indisponibilidad del crédito fiscal.

Lejos de subvertir tal principio tales mecanismos refuerzan la prohibición al confluir en la exacta determinación de la deuda tributaria. Siempre en estricto cumplimiento de la legalidad tributaria.

El mandato legal de sostenimiento de los gastos públicos medido por la capacidad contributiva no implica su menoscabo por cuanto el objetivo es concretar la intención del legislador.

La legislación tributaria –como toda rama del Derecho- posibilita la concurrencia de diversas interpretaciones. La terminología jurídica carece de la precisión necesaria para evitar resolver las posturas contrapuestas de los sujetos de la relación jurídica tributaria. Y está bien que así sea, por cuanto la proliferación de conceptos jurídicos indeterminados posibilita una legislación reducida y ejemplificativa.

Tales inconvenientes representan interpretaciones opuestas resueltas en última instancia por un tercero imparcial con facultades jurisdiccionales. Incluso las sentencias de los jueces pueden ser contradictorias atendiendo a su sana crítica.

La ignorancia o impericia no legitiman la implementación de cauces alternativos para resolver la problemática tributaria. Se requiere que la discrepancia resulte de la imperfección del ordenamiento jurídico o de la imposibilidad de investigar los hechos dentro de los plazos razonables otorgados a la Administración tributaria.

Nos referimos no a una incertidumbre subjetiva sino a una incertidumbre objetiva. De tal modo que, las cuestiones fácticas y jurídicas se deban resolver aunando los esfuerzos de ambas partes.

No es una cuestión de ceder ante el imperativo legal de indisponibilidad del crédito fiscal sino, alcanzar la paridad entre la calificación jurídica y el hecho imponible (Entendemos hecho imponible como concreción de la hipótesis de incidencia descrita en la norma legal).

Por tal motivo la búsqueda de una alternativa a la resolución judicial de los contenciosos tributarios resolvería gran parte de los cuestionamientos basados en interpretaciones diversas e incompatibles.

Es importante constituir el marco jurídico adecuado para el método alternativo elegido. La reforma hace referencia a la figura de la conciliación y a la integración de un órgano colegiado. Sin rechazar *in limine* la propuesta legislativa entendemos que el mecanismo alternativo más plausible sería el “mutuo acuerdo”.

De este modo se excluye al tercero neutral y se posibilita que sean las partes las que extingan obligaciones dudosas o litigiosas. Cuando el contribuyente es parte de la decisión plasmada en el acuerdo se logra la mentada paz jurídica.

El método del mutuo acuerdo implica la adopción de la figura jurídica del contrato. Las partes se obligan recíprocamente a respetar y hacer respetar las condiciones expresas en el mismo, “...dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres.”(Art. 958 del Código Civil y Comercial).

Importante es resaltar el artículo 961 del código que exige que los “...contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no sólo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor.”

El contrato de transacción asegura la eficacia en la implementación de mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios al propiciar que las partes, para evitar un litigio y haciéndose concesiones recíprocas, finiquiten situaciones de incertidumbre.

EL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO

1. Introducción

La reforma del 29 de diciembre del año pasado (Ley N°27430 B.O. 29/12/2017) incorporó a la Ley de Procedimientos Tributarios (T.O.1998) el Acuerdo Conclusivo Voluntario a través del artículo sin número a continuación del art. 17.

El procedimiento tributario argentino nacional está legislado en la ley N°11683 (T.O.1998) y sus modificatorias, y contiene normas que regulan la relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y la Administración tributaria nacional. La ley exige deberes de colaboración por parte del contribuyente respecto a la declaración de la base imponible; a la autoliquidación e ingreso del impuesto; a la llevanza de registros contables; a la comunicación de datos e informaciones; etc.

El contribuyente está sujeto al control instructorio y a la comprobación de la materia imponible autodeclarada. En la fase de investigación y control el contribuyente se somete a un procedimiento en el cual la ley faculta al Organismo fiscal a ejercer los amplios “poderes” enumerados en el artículo 35 de la ley procedimental.

La mayoría de las veces la actuación administrativa provoca un estado de conflicto con el contribuyente, cuyas consecuencias transforman la relación jurídica tributaria en un contencioso permanente causando un dispendio jurisdiccional evitable con la introducción de mecanismos alternativos que convoquen el consenso del particular en la fijación de la cuantía de la obligación.

Las figuras jurídicas que promueven el consenso entre las partes de la relación jurídica son variadas, desde la denominada “prevista” al contribuyente hasta los regímenes de condonación de deudas. Sin embargo, dichos instrumentos son ajenos al estudio de figuras contractuales que propicien la participación del ciudadano en la etapa de investigación, donde los hechos imponibles son inciertos –tanto su existencia como su cuantía-.

Es la incertidumbre en la calificación de los hechos o la interpretación del derecho lo que legitima jurídicamente la adopción de métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios (Conciliación; Mediación; Arbitraje; Mutuo Acuerdo).

Nuestro análisis se centra en la resolución de controversias fiscales mediante los referidos métodos alternativos; haciendo especial hincapié en la figura jurídica de la transacción que permite la terminación del contencioso y, sirve de sustrato jurídico en la modalidad de procedimiento que adopta la legislación.

2. Determinación de la cuantía tributaria (Autodeclaración/Presunciones)

Conforme al artículo 11 de la mencionada ley nacional procedimental, en materia tributaria rige el principio de autodeclaración de la materia imponible. Es el contribuyente quien efectuará los pagos de los impuestos sobre la base de las declaraciones juradas presentadas.

Por su lado, la Administración detenta facultades de investigación que ratifican o impugnan los datos volcados en la declaración jurada. En el supuesto de incongruencias se iniciará el procedimiento de determinación de oficio receptado en el artículo 16 de la referida ley.

La actividad de investigación de la Administración se desarrolla en tres dimensiones, comprobando el “*an*” (Existencia) y el “*quantum*” (Cuantía); valorando sus elementos integrantes; y, finalmente, calificando los hechos¹.

La **comprobación** consiste en constatar la existencia de los elementos que integran el supuesto de hecho, así como verificar el número, medida, peso de los objetos materiales constitutivos. La **valoración** es una materia reglada por cuanto la ley establece los métodos de valoración.

La **calificación** es una operación previa a la aplicación de la ley². Es la actividad de identificar los hechos declarados o comprobados para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma –hipótesis de incidencia-. La **aplicación** del Derecho exige un perfecto conocimiento de los hechos y no menor conocimiento de la norma en un acto de subsunción de los hechos a la norma jurídica.

La calificación de los hechos y posterior subsunción pudiera resultar simple cuando el supuesto fáctico coincide con el supuesto normativo. Sin embargo, en la generalidad de los casos, se requiere un esfuerzo de interpretación que no sólo comprende a la norma jurídica sino que también puede extenderse a los hechos.

Como bien señala Casado Ollero³: *“Se cuestiona, por ello, que la norma sea el único objeto de la interpretación y se resalta la importancia de los hechos en la aplicación del Derecho y su influencia en la propia selección de las normas que sobre ellos van a desplegar efectos...Cada hecho puede ser subsumido en distintas hipótesis normativas, (de forma que) la selección de la norma depende también de*

la interpretación de los hechos, (habida cuenta de que) unos mismos hechos pueden ser diversamente calificados por distintas normas jurídicas.”

Por su parte, ante la imposibilidad de demostrar la realidad económica subyacente, la ley confiere a la Administración la utilización de presunciones para estimar la materia imponible.

Resalta, en su parte pertinente, el artículo 18 de la ley procedimental que: *“La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida.(...)”*

Excepcionalmente el contribuyente podría ser renuente a compartir toda la información de trascendencia tributaria en pos de una reducción de la cuantía tributaria. El Fisco podría tentarse con la utilización de presunciones evitando la tarea de comprobación de la información declarada. Ambas situaciones provocan inevitablemente un conflicto.

No obstante, dicha controversia es consecuencia de posturas antagónicas que conocen la existencia y medida del gravamen. Es la propia confrontación la que provoca el contencioso. Las partes tienen la certeza absoluta de sus pretensiones y, sin embargo, deciden resolver el conflicto en los tribunales.

No es esta incertidumbre -resultado de posturas contrarias- lo que legitima los mecanismos alternativos de resolución de conflictos tributarios, sino aquellas situaciones difíciles de discernir en la relación jurídica tributaria. Nos referimos a las dificultades en la calificación de los hechos y en la interpretación del derecho.

De lo expuesto hasta aquí podemos verificar que gran parte de los conflictos tributarios son consecuencia de la dificultad de subsumir en la norma los correspondientes hechos que configuran la obligación tributaria. Dicha dificultad no responde a cuestiones subjetivas, es decir, a diferentes interpretaciones del hecho imponible, sino a la problemática propia del Derecho Tributario sustantivo que en determinadas circunstancias provoca la incerteza en cuanto a los hechos y al derecho (**Incertidumbre objetiva**⁴).

3. La Incertidumbre objetiva

El litigio se desarrolla sobre la incertidumbre sobre uno o varios elementos del hecho imponible. La incertidumbre no es provocada, como ya mencionamos, por la pretensión de las partes -que en sí son contrapuestas-, sino en la duda que las

partes de la relación jurídica esgrimen debido a la ausencia de certeza en sus declaraciones.

Señala Casado Ollero⁵: *“Frente a la opinión de algunos autores, que han rechazado la posibilidad de que el particular sufra una duda respecto a su situación tributaria, debe afirmarse que aunque el ciudadano se haya percatado con exactitud de la realización del hecho generador de la obligación tributaria, puede sufrir vacilaciones respecto a la valoración exacta de algún elemento del aquel presupuesto.”*

La existencia de tales inseguridades es muy frecuente en la aplicación del Derecho Tributario y se presentan en relación al esclarecimiento de los hechos, a su calificación y valoración o a la aplicación de las consecuencias jurídicas previstas en la norma. La cada vez mayor complejidad de las situaciones fácticas con relevancia tributaria y de las propias normas desemboca en la imposibilidad en muchos casos de tener conocimiento certero de los elementos de hecho y de derecho del presupuesto de hecho.”

Expresa González-Cuellar Serrano⁶: *“La objetividad de la res dubia se traduce en la exigencia de que dicha discrepancia tenga una causa fundada racionalmente, de forma que cualquier observador objetivo y que tenga los conocimientos requeridos a las partes en cada supuesto, no pudiera llegar a un conocimiento seguro e inequívoco.”*

La incertidumbre meramente subjetiva se basa en la imperfección del conocimiento del Derecho o de la investigación del supuesto de hecho por parte del contratante, por lo que es evitable. Por el contrario, la incertidumbre objetiva encuentra su fundamento en la imperfección del ordenamiento jurídico o del esclarecimiento posible del supuesto de hecho.

Al ciudadano se le exige que su pretensión se encuentre libre de obstinación, capricho u opinión. A la Administración se le reclama que haya agotado todas las posibilidades de investigación para llegar al conocimiento de la situación fáctica o jurídica exigible en cada supuesto.”

De lo mencionado colegimos que la incertidumbre objetiva es inevitable. Por tanto, requiere la implementación de medidas que puedan no alcanzar un conocimiento certero de la cuestión tributaria pero sí una solución consensuada.

3.1 Las cuestiones fácticas

La Administración está obligada a investigar el supuesto de hecho con la finalidad de determinar su subsunción en una norma concreta y aplicar las consecuencias jurídicas del ordenamiento jurídico.

El principio de investigación establece dos mandatos. En primer lugar, la calificación no debe atenerse a las aportaciones de las partes de la relación jurídica. En contrapartida, la Administración tiene el deber de aclarar la controversia sin vinculaciones a aquéllas aportaciones⁷.

En consecuencia, la Administración está obligada a investigar el supuesto de hecho con el objetivo de eliminar toda incertidumbre y conseguir una imposición justa e igualitaria. En determinados casos la continuación de la actividad investigadora conlleva a un exceso de recursos desproporcionados. Únicamente en estos casos se posibilita la incorporación de mecanismos convencionales para la terminación de conflictos tributarios⁸.

El deber de la Administración de conocer el supuesto de hecho no es ilimitado, sino que debe ser contrastado con la proporcionalidad de los actos administrativos.

González-Cuellar Serrano⁹ expresa que en cada supuesto se determinará si la continuidad de la actividad investigativa en orden a esclarecer la incertidumbre provoca o no una desproporción entre el empleo de tiempo y trabajo y, las posibilidades de éxito. Concluyendo que la objetividad por parte de la Administración se concreta en la imposibilidad de evacuar la incertidumbre valiéndose de sus propios medios.

Si la duda puede solucionarse mediante la utilización de medios de prueba a través de un procedimiento de investigación proporcional al resultado buscado, no se producirá la causa del litigio y, por lo tanto, la incertidumbre se reputará como subjetiva.

Se pregunta González-Cuellar Serrano¹⁰: *“Cuándo puede el ente público dejar de investigar una situación(...), es una cuestión que ha de resolverse casuísticamente, mediante la aplicación del principio de proporcionalidad: la*

Administración, ante el supuesto concreto, puede llegar a la conclusión de que la continuación de la investigación infringiría aquella máxima,(...).”

Es importante señalar que la incertidumbre debe recaer también sobre el contribuyente. Se excluyen los supuestos en los cuales las incertidumbres fácticas puedan ser fijadas mediante la colaboración del contribuyente y la carga de la prueba recaiga sobre él. Se evita, de esta manera, el contribuyente doloso que no colabora con la Administración, en pos de minimizar la deuda tributaria.

3.2 Las cuestiones jurídicas

Conforme a la manda de la Constitución Nacional del artículo 17, la Administración no posee facultades discrecionales sobre los elementos esenciales de la obligación tributaria (Sujetos; la individualización del presupuesto de hecho; o los criterios en base a los cuales se determina la cuantía del impuesto -Principio de Reserva de Ley-).

El Alto tribunal únicamente ha admitido la discrecionalidad de la Administración sobre la alícuota y siempre que en la ley se fijen los topes mínimos y máximos dentro de los cuales puede el Organismo fiscal alternar la opción más razonable.

La legalidad se desdobra en los principios de reserva de ley y de legalidad propiamente dicho o legalidad administrativa. El mandato de reserva de ley tributaria exige que el establecimiento de los hechos imposables sea competencia exclusiva del Congreso -a través de la fijación de los presupuestos de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria-.

Por su parte, el principio de legalidad administrativa establece un mandato de juridicidad, una vinculación de la Administración a la ley y al Derecho de manera que todas sus actuaciones sean conformes al ordenamiento jurídico.

Resalta José O. Casás¹¹: *“El principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera referida a las fuentes del Derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda atinente al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.*

En su concepción más restringida y propia, el principio de legalidad tributaria exige que sólo pueden ser impuestos por el Estado sacrificios patrimoniales a sus súbditos mediante ley, esto es, mediante aquella fórmula jurídica, que por ser expresión de una voluntad soberana (legítimamente constituida, en otro caso no

sería jurídica) manifestada en la forma solemne establecida, tiene la virtud de obligar (la fuerza de ley), al tiempo que permite, en su caso, la apertura de los mecanismos revisores previstos ante la jurisdicción. La conexión de esta idea con el principio de autoimposición (consentimiento de los impuestos por los súbditos) es clara (...)

Por su parte, el principio de legalidad tributaria en la esfera aplicativa, también conocido como principio de legalidad administrativa o de preeminencia de la ley, es unánimemente considerado como una conquista del Estado de Derecho, que exige la conformidad de la Administración en todas sus actuaciones a la ley.”

Dado que el establecimiento del tributo queda reservado al imperio de la ley, la Administración carece de facultades discrecionales respecto a los elementos esenciales de la obligación tributaria.

La Administración ejerce discrecionalidad en los restantes aspectos de la obligación, por ejemplo el modo o tiempo de pago. Sin embargo, dichos supuestos se circunscriben a la fase de liquidación –fase posterior a la etapa de investigación o comprobación de la materia imponible-.

En la etapa de liquidación no existe incertidumbre sino que la deuda tributaria resulta líquida y exigible. A tal fin la ley procedimental (art. 113 de la Ley N°11683 T.O. 1998) faculta al Poder Ejecutivo a “hacer arreglos” en orden a facilitar la regularización espontánea de los tributos.

3.2.1 Los conceptos jurídicos indeterminados

Es importante resaltar la utilización en la técnica legislativa de conceptos cuyo grado de indeterminación explica la formulación de interpretaciones contradictorias entre las partes de la relación jurídica tributaria.

Nos referimos a los conceptos jurídicos indeterminados. Una de las cuestiones propias del lenguaje jurídico es la utilización de conceptos cuya característica es la de evitar la enumeración taxativa de los supuestos de hecho.

La ausencia de una definición precisa y como tal, comprensiva de todos los supuestos que la norma ha querido abarcar, implica la normación de conceptos jurídicos en la técnica utilizada por el legislador para definir el concepto legal.

La estructura del concepto indeterminado consiste en un núcleo o zona de certeza previa, y el halo o zona de duda. Esta última implica la ausencia de certeza

y su determinación exige desarrollar la idea nuclear del concepto (ámbito de referencia o margen de apreciación) ¹².

El núcleo “ilumina” con intensidad el objeto que define, mientras que el halo, ubicado fuera del núcleo, pierde “luminosidad” y se confunde con “la luz” que emana del núcleo de otros conceptos. El primero –el núcleo- corresponde al mundo de las afirmaciones abstractas; el segundo –el halo-, al ámbito de los supuestos concretos¹³.

Realizando un paralelo con la abstracción de la hipótesis de incidencia, debemos coincidir que el legislador al describir la norma legal utilizará conceptos legales cuyo grado de abstracción intentará englobar todas aquellas circunstancias de hecho imposibles de enumerar. Por su parte, las notas esenciales que definen al concepto padecen del mismo defecto -por ser también conceptos legales indeterminados-.

Un ejemplo claro es la obtención de rentas definida en la norma jurídica que obliga a tributar el impuesto a las ganancias. A la hipótesis de incidencia OBTENCIÓN DE RENTAS se le subsumirán diversos hechos imposables, todos ellos resultado de una unidad lógica conceptual. De la misma manera, al concepto jurídico RENTAS se le imputarán innumerables acontecimientos que el legislador previó como manifestaciones de capacidad contributiva.

Con lo explicado se resalta la existencia de ciertos supuestos de hecho que se entenderán perfectamente aplicables al núcleo del concepto, mientras en su mayoría resultará difícil su acometido debiendo ser auxiliado en aquellas situaciones carentes de certeza.

La ausencia de una definición precisa del concepto “rédito” engendra un vacío a completar por concepciones doctrinales –tanto económicas como jurídicas- y jurisprudenciales. Sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia no son unánimes. Lo cual supone un constante conflicto entre los contribuyentes y la Administración.

Esta confusión implica un problema de discernimiento en la aplicación de uno u otro concepto legal. Es el intérprete quien, atendiendo a las circunstancias de hecho y a las valoraciones de otros intérpretes, deberá encuadrar determinada situación de hecho en el concepto legal que corresponda. El mayor o menor grado

de referencia (margen de apreciación) que emane del núcleo tiene una estrecha vinculación con la mayor o menor precisión con que se defina el concepto¹⁴.

No debemos confundir “márgenes de apreciación” –resultado de la indeterminación de los conceptos jurídicos- con el referido concepto de discrecionalidad. Cualquiera sea el grado de indeterminación de la norma, la misma no admite más que una sola solución correcta. En cambio, la discrecionalidad supone por parte de la Administración la elección, ya sea por razones de oportunidad o conveniencia, de la solución que mejor satisfaga el interés público. Ninguna de las soluciones adoptadas podrá ser pasible de control judicial, por cuanto todas serán correctas¹⁵.

Explica Ramallo Massanet¹⁶: *“Es la misma ley la que, al no ser plena o completa –lo cual constituye, por otra parte, el problema de la limitación del lenguaje para aprehender la realidad-, deja zonas discrecionales y no regladas, utiliza conceptos jurídicos indeterminados, normas en blanco, términos que pueden ser llenados con distintos contenidos. Es la propia ley la que nos coloca ante supuestos de hecho o elementos del hecho imponible inciertos que hay que concretar con pruebas que pueden ser también contradictorias. Si bien la ley no autoriza a negociar o transigir, utiliza unas definiciones legales –con lo que, recordémoslo, cumple el principio de reserva- indeterminadas que producen incertidumbre entre las partes y cuya resolución está, hoy por hoy, siempre en manos del acreedor y, en última instancia, del órgano judicial correspondiente.”*

La constatación de la imposibilidad de fijar la voluntad de la norma constituye el punto esencial de la cuestión en debate. Cuando la solución unilateral de la Administración o la conformada con el contribuyente no pueden plasmar la interpretación exacta de la norma o la fijación concreta de los hechos, el empleo de técnicas convencionales implica una garantía del cumplimiento de la paz jurídica al convocar la participación del ciudadano en la resolución de conflictos tributarios.

Como consecuencia de la incapacidad del ordenamiento jurídico para contemplar todas las soluciones de manera inequívoca, se exige la participación del ciudadano para lograr mayor justicia en la decisión y aceptación social en la solución alcanzada, como así también la descongestión de la Administración y de los Tribunales al evitar que el contribuyente impugne la decisión consensuada.

4. La reforma tributaria Ley N°27430 (B.O. 29/12/2017).

Señala el nuevo artículo agregado a continuación del art. 17 de la ley en comento: *“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.”

4.1 Métodos alternativos de resolución de conflictos tributarios

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, y que en el presente trabajo intentaremos justificar como solución más eficiente para la resolución de conflictos tributarios.

A continuación describiremos brevemente las experiencias italianas y españolas para finalizar nuestro estudio con el análisis del instituto de la transacción y la posibilidad de su aplicación a la materia tributaria.

5. La experiencia italiana

La normativa, vinculada a los métodos alternativos, se remonta a la ley del 23 de diciembre de 1996; el decreto ley N°218 del 19 de junio de 1997; y la circular N°235/E del 8 de agosto de 1997¹⁷.

El instituto del concordato es un acuerdo entre la Administración y el contribuyente reflejado en un acto administrativo al cual adhiere el ciudadano. El

acto de adhesión es un compromiso sobre los aspectos controvertidos de la estimación administrativa posterior al procedimiento contradictorio.

Hasta el año 1971 el concordato asumía una posición prevalente en la normativa italiana. Se discutía la naturaleza jurídica del instituto: Acto administrativo unilateral o acuerdo transaccional.

Se resalta el artículo 34 del texto único de los impuestos directos de 29 de enero de 1958: *“La base imponible puede ser fijada con adhesión del contribuyente mediante la redacción del oportuno documento, del cual el contribuyente tiene derecho a recibir una copia. Este documento, bajo pena de nulidad, debe estar fechado y firmado por el representante de la oficina y por el contribuyente o por quien lo representa y debe indicar las fuentes productivas y los elementos en virtud de los cuales se ha determinado la base imponible, con mención expresa de la declaración del contribuyente (...)”*

De la norma transcrita se deriva las siguientes consecuencias:

- 1) El objeto del concordato era exclusivamente la base imponible (*quantum*).
- 2) Su efecto era el carácter definitivo de la determinación de la base imponible para el contribuyente.
- 3) La Administración tributaria conservaba la posibilidad de integrar la base imponible en virtud del conocimiento sobrevenido de nuevos elementos.
- 4) El concordato podía tener lugar incluso después de la notificación de un aviso de comprobación, sustituyendo la primera valoración.
- 5) La omisión de la autodeterminación no era óbice para concretar el concordato.

En la práctica, la Administración efectuaba estimaciones exageradas mientras los contribuyentes presentaban declaraciones conservadoras. Ambos actuaban de mala fe a la espera de un acuerdo.

Atento a la controvertida aplicación del instituto, la reforma tributaria de la ley N°825 del 9 de octubre de 1971 desplaza la figura del concordato a tributos marginales. Se reincorpora con la entrada en vigencia del Decreto-Ley N°564 del 30 de septiembre de 1994 (“L’ accertamento con adesione”).

5.1 La naturaleza jurídica del concordato.

Al principio la figura fue calificada como un acuerdo negocial o contractual. Se lo caracteriza como un contrato que se introduce en el procedimiento de imposición y está dirigido a prevenir y resolver divergencias en orden de la cuantía de la base imponible, a través de una determinación consensual.

La determinación consensual supone un acto administrativo que es consecuencia estructural del pacto sobre la determinación y que impide su impugnación. Es decir, la inadmisibilidad de otra determinación por parte de la Administración y la reclamación del contribuyente contra la estimación adherida.

El concordato siempre tuvo posturas doctrinales opuestas. Naturaleza contractual, es decir, acuerdo de voluntades. Acto administrativo unilateral con adhesión del contribuyente. Una tercera postura ecléctica considera que es un acuerdo, basado en acto de consenso, contractual o no.

Podemos resumir que el nuevo concordato –la comprobación con adhesión–, en el plano formal continúa siendo un acto unilateral de rectificación al que el contribuyente adhiere. Sin embargo, en el plano material el contribuyente participa de la controversia con anterioridad al acto de rectificación y, en consecuencia, formando parte de la comprobación.

Francesco Moschetti¹⁸ valora la figura en los siguientes términos –postura que compartimos–: *“Tampoco los principios de legalidad y de capacidad contributiva me parecen incompatibles con el diálogo y el acuerdo. Se trata de ver cómo se producirá en concreto dicho acuerdo: si las dos partes contribuyen a reconstruir la verdad los citados principios constitucionales saldrán beneficiados. Si quieren regatear, tales principios serán vulnerados. Pero quien desee desviar el poder público hacia fines privados, lo hará incluso sin la figura de la comprobación con adhesión. Es más, cuanto menores sean las garantías del ciudadano en el plano jurídico, cuanto más libre de contrapesos esté el poder administrativo, tanto mayor será la necesidad de favores por parte del contribuyente y tanto más alto el precio de estos favores.”*

6. Legislación española

La ley general tributaria en su artículo 155 (BOE: 18/12/2003) incorpora las actas con acuerdo como un instrumento dirigido a la reducción de la litigiosidad tributaria¹⁹.

Explica Cristina García-Herrera²⁰: *“Las actas con acuerdo suponen un paso más en el camino iniciado hace unos años por el legislador en la introducción de técnicas convencionales en el ordenamiento tributario español. Como es sabido, en un principio, se impuso la resistencia en esta materia a este tipo de técnicas, justificada en la vulneración, se decía, de los principios de legalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. Sin embargo, esta inicial negativa ha ido cediendo. Con el paso del tiempo han aparecido posturas más flexibles, produciéndose en España cada vez mayor aceptación de este tipo de instrumentos, fundamentalmente al comprobarse el éxito alcanzado con los mismos en la lucha contra el fraude fiscal en los ordenamientos tributarios vecinos.*

Las actas con acuerdo constituyen la primera técnica convencional que se inserta en el procedimiento de la inspección de los tributos -concretamente en su finalización-. Parte de la doctrina indica que este tipo de negociación y acuerdo ya existían de hecho en la práctica inspectora, puesto que era habitual que la Inspección "negociara" con los contribuyentes. En este sentido, la regulación en la ley general tributaria de las actas con acuerdo vendría a insertar dentro del texto legal, a un fenómeno ya existente, pero con las garantías que la transparencia de la ley conlleva.”

El artículo 155 LGT determina el ámbito de aplicación de las actas “con acuerdo”: En la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados; cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto; o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta.

Entre los cuestionamientos al régimen español debemos destacar, la discrecionalidad del órgano de inspección en aceptar la propuesta de acuerdo del contribuyente y la limitación a la impugnación de la liquidación que se deriva del acuerdo.

Respecto a la primera cuestión, el inciso 7 del artículo 155 destaca que: *“La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.”* Por lo tanto, el contribuyente está imposibilitado de recurrir la negativa del inspector a prestar su firma al acta de acuerdo. Lejos de alcanzar un equilibrio en la relación jurídica tributaria, se otorga una facultad discrecional a la Administración es desmedro del contribuyente al conculcar su tutela jurisdiccional.

Asimismo, el contribuyente está limitado a impugnar la liquidación que se deriva del acta con acuerdo. Si bien la restricción es entendible conforme a la naturaleza convencional de este tipo de actas, podría ocurrir que la liquidación infringiera el principio de igualdad al sostenerse una postura diferente al criterio empleado en el resto de los casos.

Podemos concluir que las nuevas técnicas de tramitación convencional en el ordenamiento español están lejos de adoptar una postura tendiente a la mayor participación de los contribuyentes. Debería articularse un régimen jurídico de terminación transaccional del procedimiento tributario propio de las legislaciones que ante la imposibilidad de una liquidación cierta se comprometen a valorar la posición del contribuyente en aras de lograr la paz jurídica.

7. La figura jurídica de la transacción

Adoptado el método del mutuo acuerdo –en defecto de la conciliación-, debemos definir el marco jurídico que garantice el cumplimiento de norma procedimental.

Es evidente que la solución plausible es el contrato (Acuerdo de las partes con el compromiso de cumplir lo estipulado). Las partes se obligan recíprocamente a cumplir y hacer respetar las condiciones expresas en el mismo, “...dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres.” (Art. 958 del Código Civil y Comercial).

Importante es resaltar que el artículo 961 -Código citado- exige que los “...contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no sólo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor.”

Por tanto, no deberían existir objeciones a la celebración de acuerdos dentro de límites impuestos por el Código de forma -inoponibles ante la mera sospecha de su transgresión-. El principio de Buena Fe (art. 9 del Código Civil y Comercial) rige en el desenvolvimiento de las relaciones jurídicas exigiendo prueba en contrario de su transgresión.

Sin lugar a dudas el instrumento jurídico acorde a la implementación de mecanismos alternativos de resolución es la transacción. Recordemos que tras la reforma y unificación del código civil y comercial la transacción es un contrato por el cual las partes, para evitar un litigio y haciéndose concesiones recíprocas, finiquitan situaciones de incertidumbre.

El instituto -regulado en nuestro Código Civil y Comercial en su artículo 1641- es definido como “*contrato por el cual las partes, para evitar un litigio, o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas*”.

Mediante su utilización la Administración renuncia a llevar a cabo sus potestades de imposición unilateral y, persiguiendo una mayor eficacia

administrativa, intenta alcanzar el interés público a través del establecimiento de una solución consensuada con el ciudadano.

Elementos de la transacción:

- 1) Existencia de una relación incierta o litigio. ¿Qué se entiende por litigio? La duda no es provocada por las partes sino que debe versar sobre la tutela jurídica de los intereses de cada parte. Es la incertidumbre denominada objetiva. Es la eliminación de la incertidumbre la causa jurídica que justifica su empleo
- 2) Voluntad de solucionar el litigio: La búsqueda de la paz jurídica.
- 3) Reciprocidad de las concesiones. Es el elemento de mayor cuestionamiento por su posible afectación al principio de legalidad. Se tiene la percepción que las partes únicamente se comprometen a pactar para minimizar la carga tributaria en un caso, y facilitar la tarea de investigación, en el otro.

Se argumenta que las consecuencias directas de la práctica de técnicas convencionales para dirimir cuestiones litigiosas posibilitaría la disponibilidad del crédito tributario.

La doctrina se ha opuesto a la aplicación del instituto de la transacción en materia tributaria. Rafael Bielsa²¹ señala: *"En derecho fiscal la transacción es excepcional, pues ella implica la renuncia parcial de un derecho que se cuestiona y cuyo reconocimiento sería dudoso en contienda judicial. En el derecho civil ninguna cuestión se presenta, pues las partes pueden, en caso de litigio o duda, hacerse concesiones recíprocas, como dice el Código de la materia (art. 832). Pero los créditos fiscales se fundan en la ley y se determinan por un procedimiento administrativo dirigido precisamente a establecer su certeza y legitimidad. Además, la obligación fiscal es de orden público. Sin embargo, se admite la transacción en algunos casos en que se trata de penas fiscales aplicadas en virtud de una ley de interpretación cuestionada, o cuando la imputabilidad del contribuyente no aparece clara, y éste se dispone a su defensa judicial si no se modera la pretensión de la Administración fiscal. La transacción debe ser bien fundada."*

Dino Jarach²² resalta: *"Desde el punto de vista técnico del derecho tributario, el principio sobre el que se sustenta la autonomía dogmática es esencialmente el*

siguiente: la relación jurídica tributaria nace ex lege por voluntad de la ley, tomando como base la existencia de determinados hechos que tienen eficacia, esto es, son generadores de obligaciones, no porque se atribuya poder creador de la relación jurídica tributaria a las personas que dan nacimiento a los hechos, sino simplemente porque la ley toma esos hechos como supuestos de las obligaciones. Su efectiva existencia y las consecuencias legales que se les atribuyen no nacen de la voluntad de quienes realizan estas actividades, sino exclusivamente de la ley; y no solamente no pueden ellos crear o no el efecto tributario, sino que tampoco pueden influir sobre él, que es únicamente consecuencia de la ley, porque de otra manera escaparían al principio básico de que es la apreciación propia del legislador la que establece cuáles son las consecuencias tributarias de una determinada actividad.”

Por su parte, Héctor B. Villegas²³ puntualiza: *“De la legalidad surge, asimismo, la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y comprobado que ha dado origen a una obligación tributaria, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderaciones de oportunidad o conveniencia. Tampoco debería poder hacer rebajas de la obligación tributaria, aceptar sustitución de deudores o cualquier acto demostrativo de que el gobernante o el legislador está llegando a arreglos sobre la deuda tributaria ya devengada a favor del Estado.”*

Consideramos erróneas las posturas expuestas atento que parten de la base que la obligación tributaria es líquida y exigible, soslayando las complicaciones que hemos desarrollado en el presente trabajo y refieren a la incertidumbre de las partes respecto a la calificación de los hechos y a la interpretación del derecho (Incertidumbre objetiva).

8. Principio de Legalidad

Aquéllos que niegan la licitud de la transacción como acto jurídico tendiente a la fijación de las cuestiones inciertas de la relación jurídica tributaria, argumentan la prevalencia del dogma de la indisponibilidad del crédito tributario.

Sin embargo, la certeza del tal principio es discutible por cuanto no se puede disponer de aquéllo que no resulta exigible –ya sea porque se desconocen los hechos acontecidos o se desconoce el sentido legal de la cuestión jurídica-.

González-Cuellar Serrano²⁴ ha distinguido la licitud de las transacciones respecto a su forma y a su contenido:

1) Licitud de la transacción como forma de actuación administrativa en el procedimiento tributario: La fijación unilateral de los elementos inciertos de la obligación tributaria no garantiza una mayor protección del interés fiscal. La participación del contribuyente puede otorgar más garantías de corrección en el acto de liquidación, pero en el caso que eso no suceda, imprime mayor celeridad en el procedimiento así como un grado más alto de eficacia al suponer la vinculación del obligado tributario a los términos del acto jurídico. Es de suma importancia, ya que presenta la ventaja que el contribuyente declina su actitud desafiante al comprometerse a no impugnar la decisión consensuada.

2) Licitud del contenido de las transacciones tributarias: Respecto al contenido debemos separar las cuestiones de hecho de las jurídicas. En las primeras, no es el principio de legalidad el que se cuestiona, sino el principio de investigación –potestad que detenta la Administración y exige la mayor diligencia en la búsqueda de la verdad material-. Mientras que en las segundas, no se vulnera la legalidad por cuanto resulta imposible fijar la voluntad de la ley. La solución bilateral supone una mayor garantía de la paz y seguridad jurídicas.

El objetivo que persigue primero el legislador y, posteriormente quien aplica la norma tributaria, es la tributación de una cuantía exacta que respete el principio de capacidad tributaria –principio innominado de la Constitución Nacional-. Por tal motivo, la implementación de técnicas convencionales permite la reafirmación de la máxima que postula “la verdad de los hechos” o “la verdad material”, permitiendo una tributación justa y equitativa.

9. El principio de Buen Fe. (Artículo 9 del Código Civil y Comercial: Los derechos deben ser ejercidos de buena fe)

Quien conoce con mayor amplitud los hechos, circunstancias, antecedentes, motivos y razones de un hecho o de un conjunto de hechos es el contribuyente. También es el primero que interpreta la norma jurídica al autodeclarar sus impuestos.

Si nos ubicamos en los supuestos de compleja interpretación su conducta nunca debe reputarse de mala fe. Las cuestiones irresolutas -a través de los cauces razonables- o resueltas de manera dudosa no merecen reproche jurídico por cuanto

ampara al sujeto pasivo de la obligación tributaria el derecho a pagar sus impuestos eligiendo la opción que más le conviene patrimonialmente (Economía de opción).

Es válido que el contribuyente pueda optar por la fórmula menos onerosa entre las diversas formas jurídicas aplicables. Su licitud se supedita a la utilización de normas y formas jurídicas que no generen la obtención de resultados o fines distintos de aquellos previstos por la ley.

En consecuencia, en tanto no implique un abuso del derecho o fraude de ley, se presume la buena fe de quien resuelve las cuestiones dudosas basadas en el buen entendimiento de la dinámica tributaria y actuar diligente. No basta con disentir con el criterio adoptado sino que se requiere demostrar una actitud reticente o dolosa.

Asimismo, el principio de Buena Fe se aplica al accionar de la Administración. Por los mismos motivos expuestos su inexistencia requiere su refutación por medios probatorios válidos.

10. Conclusiones

La transacción se erigiría como una forma alternativa de resolución de conflictos tributarios. Un acto jurídico bilateral que se emplearía para resolver cuestiones controvertidas (Incertidumbre) entre la Administración y los contribuyentes.

Alternativo ya que no reemplaza la vía judicial (Subsiste la resolución definitiva a través de los procesos judiciales). Su objetivo sería reducir el costo presupuestario de la justicia y agilizar el procedimiento administrativo, permitiendo una mayor participación de los ciudadanos.

La transacción supone la recomposición de las relaciones entre las partes y la prevención del conflicto o resolución amistosa mediante soluciones no jurisdiccionales que brinden certeza al comportamiento tanto del contribuyente como de la Administración.

Asimismo, supone la concreción de concesiones recíprocas. Es la superación de la discrepancia sobre la base de un acuerdo contractual que intenta determinar el “*an*” y el “*quantum*” de la obligación tributaria (su existencia y cuantía).

No se vulnera el principio de legalidad –y su consecuente principio de indisponibilidad del crédito fiscal- por cuanto la deuda no existe. Las concesiones

no buscan minimizar la deuda o acelerar el cobro de la misma, sino determinar su existencia y cuantificar su medida en estricto cumplimiento de la ley tributaria.

José O. Casás²⁵ señala: *“Cabe interrogarse si los medios propuestos pueden ser útiles cuando lo que se discute está ceñido a la definición de los antecedentes de hecho frente a la insuficiencia de su prueba y correlativamente se controvierte si ha nacido la obligación. De responderse de manera afirmativa a tal pregunta, se tendrá en cuenta que para fijar la cuantía de la obligación, es menester establecer el monto correcto según la voluntad de la ley tanto de la base imponible, como del importe líquido de la prestación patrimonial coactiva que se determinará a partir de la primera, sin acrecentarla ni reducirla.*

Entendemos, por tanto, que, en dicho caso, se abre la posibilidad de una suerte de transacción acotada o transacción impropia, circunscripta a consensuar el alcance y magnitud de los extremos de hecho insusceptibles de ser probados, causantes, en esencia, de potenciales controversias y disputas, exigiéndose siempre previsión expresa de la ley y eliminando, al mismo tiempo, cualquier margen de discrecionalidad a favor de la Administración. Así, la solución tenderá a eliminar las tensiones que se verifican entre los principios de discrecionalidad y oportunidad, por un lado, y los de legalidad, indisponibilidad de las prestaciones tributarias, igualdad ante el impuesto y las cargas públicas y capacidad contributiva, por el otro. En tal supuesto será menester asumir de antemano que si está discutida la existencia misma de la obligación tributaria, su nacimiento, o su magnitud, no hay aún, en puridad, un crédito fiscal indiscutible, líquido y exigible que dé sustento a la pretensión del Estado, por lo que el acuerdo al que puedan arribar Fisco y contribuyente no tendrá el vicio de subvertir la causa formal del tributo que seguirá siendo la voluntad de la ley, en tanto lo único sobre lo que versará el acuerdo serán los hechos que consientan ambas partes como efectivamente verificados, por lo que, como lo anticipáramos, resulta más adecuado hablar aquí de transacción impropia.”

Resulta indudable que la relación Fisco-contribuyente se caracteriza hoy día como de tirantez, con tendencia a agudizarse. Dicha caracterización tiene como punto de partida el poder de imperio del Estado. Por otro lado, el contribuyente carente de herramientas que reviertan una situación por lo menos de desequilibrada.

El excesivo formalismo obliga a ambas partes a un evidente dispendio de tiempo y actividades, y la pluralidad de normas y procedimientos disponibles no se caracterizan por priorizar la celeridad. Desde una devolución del impuesto al valor

agregado hasta una simple compensación de saldo de libre disponibilidad, todo conlleva una demora injustificada, que por cierto causa notorio perjuicio a los particulares.

La Administración, por ser juez y parte, tiende a abandonar la objetividad necesaria para evaluar las situaciones y elaborar una solución justa y equitativa. Expresan con claridad Peirano y Whitelaw²⁶: *“en el ámbito tributario el Estado reviste la triple calidad de creador unilateral de la obligación de pago del tributo, de acreedor de esa obligación y de juez en caso de controversia.”*

La posición intransigente de la Administración lleva a la prosecución de juicios de larga duración, donde los costos son directamente proporcionales al tiempo consumido. Algunos de los procesos judiciales se extienden largamente y, como consecuencia, las pretensiones de las partes se diluyen en el tiempo, con pocas probabilidades de cobro efectivo. Máxime en los casos en los que se pone en riesgo la existencia misma de la empresa, el Fisco debería buscar un equilibrio entre su función recaudadora y la preservación de aquéllas, sobrevinientes en el marco de la crisis actual, la cual provoca una recaudación insuficiente, cuya consecuencia inmediata es el incesante aumento de la presión tributaria.

BIBLIOGRAFIA

[1] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.122. Ed. Colex. Madrid 1998.

[2] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.122/3. Ed. Colex. Madrid 1998.

[3] Gabriel Casado Ollero: “Legalidad tributaria y función calificador de la administración fiscal”. Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, diciembre de 2000.

[4] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.125. Ed. Colex. Madrid 1998.

[5] Gabriel Casado Ollero: "Legalidad tributaria y función calificadora de la administración fiscal". Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, diciembre de 2000.

[6] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.126. Ed. Colex. Madrid 1998.

[7] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.149. Ed. Colex. Madrid 1998.

[8] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.150. Ed. Colex. Madrid 1998.

[9] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.150. Ed. Colex. Madrid 1998.

[10] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.150. Ed. Colex. Madrid 1998.

[11] González-Cuéllar Serrano: "Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional", pág.152. Ed. Colex. Madrid 1998.

[12] José O. Casás: "Derechos y garantías constitucionales del contribuyente", pág.216/7. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2002.

[13] Fernando Sainz Moreno: "Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad", pág.71.

[14] Fernando Sainz Moreno: "Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad", pág.72.

[15] Fernando Sainz Moreno: "Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad", pág.73.

[8] Cecilio Gómez Cabrera: "La discrecionalidad de la Administración tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la Inspección", pág.85. McGraw-Hill, Madrid 1998.

[9] Ramallo Massanet: "*La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias*". En Convención y arbitraje en el derecho tributario. Institutos de Estudios fiscales-Marcial Pons. Madrid 1996.

[10] Cristina García-Herrera: "Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo". Facultad de Derecho de la UCM. Madrid, 25 de noviembre de 2004.

[11] Norma Mendes Simoes y Fernando M. Pierri: "La Mediación Fiscal". XXX Jornadas Tributarias. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. Año 2000.

[12] "*Art. 1. Definizione degli accertamenti*

1. L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto puo' essere definito con adesione del contribuente, secondo le disposizioni seguenti.

2. *L'accertamento delle imposte sulle successioni e donazioni, di registro, ipotecaria, catastale e comunale sull'incremento di valore degli immobili, compresa quella decennale, puo' essere definito con adesione anche di uno solo degli obbligati, secondo le disposizioni seguenti.*"

[13] Francesco Moschetti: "*Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano*". En Convención y arbitraje en el derecho tributario. Institutos de Estudios Fiscales-Marcial Pons. Madrid 1996.

[14] Subsección 3.ª Terminación de las actuaciones inspectoras

Artículo 155. Actas con acuerdo.

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.

2. Además de lo dispuesto en el artículo 153 de esta ley, el acta con acuerdo incluirá necesariamente el siguiente contenido:

a) El fundamento de la aplicación, estimación, valoración o medición realizada.

b) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de regularización.

c) Los elementos de hecho, fundamentos jurídicos y cuantificación de la propuesta de sanción que en su caso proceda, a la que será de aplicación la reducción prevista en el apartado 1 del artículo 188 de esta ley, así como la renuncia a la tramitación separada del procedimiento sancionador.

d) Manifestación expresa de la conformidad del obligado tributario con la totalidad del contenido a que se refieren los párrafos anteriores.

3. Para la suscripción del acta con acuerdo será necesaria la concurrencia de los siguientes requisitos:

a) Autorización del órgano competente para liquidar, que podrá ser previa o simultánea a la suscripción del acta con acuerdo.

b) La constitución de un depósito, aval de carácter solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución, de cuantía suficiente para garantizar el cobro de las cantidades que puedan derivarse del acta.

4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos.

5. Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos diez días, contados desde el

siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.

Confirmadas las propuestas, el depósito realizado se aplicará al pago de dichas cantidades. Si se hubiera presentado aval o certificado de seguro de caución, el ingreso deberá realizarse en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo 62 de esta ley, o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración tributaria hubiera concedido con dichas garantías y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

6. El contenido del acta con acuerdo se entenderá íntegramente aceptado por el obligado y por la Administración tributaria. La liquidación y la sanción derivadas del acuerdo sólo podrán ser objeto de impugnación o revisión en vía administrativa por el procedimiento de declaración de nulidad de pleno derecho previsto en el artículo 217 de esta ley, y sin perjuicio del recurso que pueda proceder en vía contencioso-administrativa por la existencia de vicios en el consentimiento.

7. La falta de suscripción de un acta con acuerdo en un procedimiento inspector no podrá ser motivo de recurso o reclamación contra las liquidaciones derivadas de actas de conformidad o disconformidad.

[15] Cristina García-Herrera: “Limitaciones a la impugnación de las liquidaciones derivadas de las actas con acuerdo.” www.ucm.es/BUCM/der/pe/jor_04/pon_16.pdf

[16] José O. Casás: “Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias”, pág.28. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2003.

[17] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.74. Ed. Colex. Madrid 1998.

[18] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.75. Ed. Colex. Madrid 1998.

[19] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.78. Ed. Colex. Madrid 1998.

[20] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.78. Ed. Colex. Madrid 1998.

[21] Mencionado por José O. Casás: “Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias”, pág.65. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2003.

[22] Mencionado por José O. Casás: “Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias”, pág.66. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2003.

[23] Mencionado por José O. Casás: “Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias”, pág.71. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2003.

[24] González-Cuéllar Serrano: “Los procedimientos tributarios: Su terminación transaccional”, pág.96. Ed. Colex. Madrid 1998.

[25] José O. Casás: “Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias”, pág.278/79. Ed. Ad-Hoc. Buenos Aires 2003.

[26] Prólogo de José Juan Ferreiro Lapatza en el libro dirigido por Rubén Asorey: “Protección constitucional de los contribuyentes”.