

ACUERDO CONCLUSIVO

Métodos Alternativos de Resolución de Conflictos

**XLVIII JORNADAS TRIBUTARIAS
COLEGIO DE GRADUADOS EN CIENCIAS ECONOMICAS
Mar del Plata - Noviembre 2018
Dr. Guillermo H. Fernández**

LA CONTROVERSID TRIBUTARIA

❑ Controversia Tributaria implica una discrepancia entre la posición del Fisco y la del contribuyente, sobre la determinación del tributo

❑ Causas

- Complejidad de la normativa tributaria
- Autoliquidación por parte del contribuyente
- No correcta capacitación en la Administración

LA CONTROVERSIA TRIBUTARIA

❑ Métodos tradicionales de determinación.

- Determinación por parte Administración Tributaria
- Recursos del Contribuyente ante
 - La Administración
 - Tribunal Especializado
 - Ante la Justicia

❑ Métodos Alternativos



Procedimientos que tienen como objetivo dar por concluida una controversia, de forma consensuada entre las partes (administración tributaria y obligado tributario), originada en una cuestión incierta vinculada con la determinación de la obligación tributaria.

CAMBIO DE PARADIGMA RELACION FISCO CONTRIBUYENTE

- En el ámbito Internacional surge nuevo modelo que promueve fórmulas que promueven la COOPERACION Y CONFIANZA MUTUA
- Tradicionalmente: Administración Tributaria única titular del interés público
- Participación del contribuyente en el procedimiento administrativo
- FORO OCDE ADMINISTRACION TRIBUTARIA - FAT Seúl 2006
- Foro FAT 2008 Estudio sobre “Papel Intermediarios Fiscales”
- Foro FAT 2013 “ cumplimiento cooperativo”

PRESUPUESTOS HABILITANTES PARA APLICACIÓN MASC

- OPINIONES CONTRAPRUESTAS**
- CUESTION HECHO (DERECHO?) CONTROVERTIDA**
- VOLUNTAD DE SOLUCION POR DE LAS PARTES**
- PREVISION LEGAL - PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

MEDIOS ALTERNATIVOS RESOLUCION CONFLICTOS

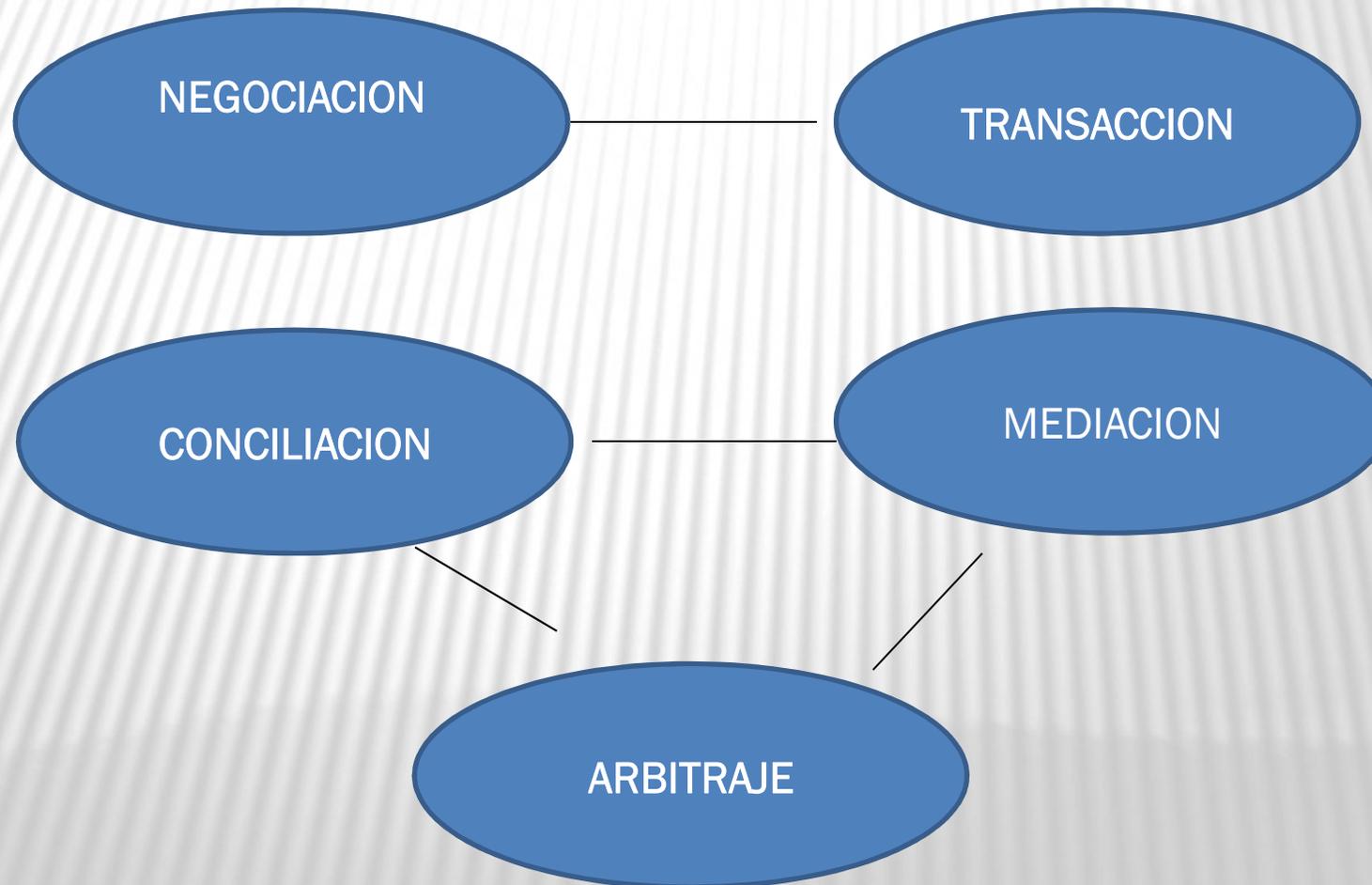
“Alternative Dispute Resolution” ADR - MASC

Ámbito
INTERNACIONAL

Ámbito
INTERNO

MEDIOS ALTERNATIVOS RESOLUCION CONFLICTOS

“Alternative Dispute Resolution” ADR - MASC



NEGOCIACION

- No intervienen terceros
- Administración Fiscal y Contribuyente
- Se aplica a vínculos preexistentes que se quieren preservar a futuro
- Las partes llegan a un acuerdo tratando de persuadir a la otra de su postura

NEGOCIACION

Experiencia Internacional

- ❖ Alemania “*Acuerdos sobre Hechos*”
- ❖ España “*Actas con Acuerdo*”
- ❖ Gran Bretaña “*Early Neutral Evaluation*”
- ❖ Italia *Accertamento con Adesione*

TRANSACCION

- No intervienen terceros.
- “La transacción es un contrato por el cual las partes, para evitar un litigio o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas”.* (art 1641 CCC)
- No es transigible en cuestiones donde está comprometido el orden público (art 1644)
- No pueden hacer transacciones las personas que no puedan enajenar el derecho respectivo (1646)*
- El acuerdo Transaccional reposa en las concesiones recíprocas
- En el ámbito tributario intentaría determinar el *“an”* y *“quantun”* de la obligación tributaria
- Alternativo. No reemplaza la vía judicial

- El Código Aduanero en su Art. 787 –en el Título de las *“Obligaciones Tributarias”* – estipula que la obligación tributaria aduanera se extingue por la transacción en juicio (entre otras

TRANSACCION

Experiencia Internacional

- ❖ “Francia En el art. 2044 del Código Civil establece que la transacción es un contrato entre el contribuyente y el Organismo Recaudador, cada cual se comprometen a cumplir los puntos establecidos en la misma. Se reglan ciertos requisitos para no ser tachada de nulidad, como ser: consentimiento entre las partes, causa lícita, objeto cierto, capacidad de los contratantes, etc.
- ❖ **Modelo Código Tributario para América latina – Modelo OEA/BID 1967**
Incorpora la transacción precisando que es”.. ***admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable***”
- ❖ Venezuela incorporó la transacción con adaptaciones

TRANSACCION

Experiencia Internacional

- ❖ “FRANCIA En el art. 2044 del Código Civil establece que la transacción es un contrato entre el contribuyente y el Organismo Recaudador, cada cual se comprometen a cumplir los puntos establecidos en la misma. Se reglan ciertos requisitos para no ser tachada de nulidad, como ser: consentimiento entre las partes, causa lícita, objeto cierto, capacidad de los contratantes, etc.
- ❖ BELGICA Existen actos de consenso contractuales, que pueden ser corporativos o individuales. La concreción de los actos de consenso en base al principio de seguridad jurídica prevalecen sobre la ley. (Rosembuj)
- ❖ **Modelo Código Tributario para América latina – Modelo OEA/BID 1967** Incorpora la transacción precisando que es”.. ***admisible en cuanto a la detrmnación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable***”
- ❖ Venezuela incorporó la transacción con adaptaciones

MEDIACION

- Interviene un tercero
- Procedimiento de mediación asistida por un tercero imparcial que ayuda a las partes a lograr un acuerdo,
- El mediador no toma decisiones ni proponer soluciones
- Las partes son las que encuentran la solución.
- Las partes conservan la capacidad de decidir

MEDIACION

Experiencia Internacional

- ❖ **Alemania.** Solo para acuerdo vinculados con los hechos y no con el derecho.. Se aplica al finalizar el proceso administrativo antes del judicial.
- ❖ **EEUU.** *“Fast Track Mediation”*. Opcional . Alcanza a cuestiones de hecho y e derecho
- ❖ **Gran Bretaña** *“Faciliated dicussion”* . Mediador del HMRC. Proceso muy rápido. *“ Mediation”* Mediador tercero
- ❖ **España.** Optativa y gratuita, a pedido del contribuyente ante una oficina especial de la Hacienda Española y antes de la Etapa del Juicio. Esta oficina cuenta con los Mediadores. Igualmente el contribuyente puede solicitar un Mediador privado, propuesto por el mismo y en caso que no se arribara a un acuerdo, los gastos del Mediador Privado están a cargo del contribuyente
- ❖ **Italia:** *“Il Reclamo e la Mediazione”* *“ Conciliacione Giudiciale”*
Prerrequisito para contribuyente acceda a la justicia. Causas menores a Euros 20.000
- ❖ **México:** *“ Acuerdo Conclusivo”* el tercero es Procuradoría de la Defensa del Contribuyente

CONCILIACION

- ❑ Interviene un tercero
- ❑ Las partes buscan un acuerdo con la ayuda de un tercero
- ❑ Se diferencia de la Mediación, en cuanto el tercero propone una fórmula conciliatoria.
- ❑ Las partes delegan el control del proceso y el conciliador delimita los puntos del conflicto, asistiendo a las partes..
- ❑ La solución definitiva siempre esta sujeta a la voluntad de las partes.
- ❑ Principales Principios
 - ✓ Equidad
 - ✓ Veracidad Buena Fe Confidencialidad
 - ✓ Imparcialidad
 - ✓ Legalidad

CONCILIACION

Experiencia Internacional

- ❖ **Australia:** Es utilizado por el Tribunal Administrativo de Apelaciones y el conciliador es un miembro del Tribunal.
- ❖ **Colombia** Conciliación y Terminación por Mutuo Acuerdo en materia tributaria, existe desde el año 2000 en forma interrumpida, siendo su última implementación en el año 2007. Este mecanismo es más que una conciliación, es un procedimiento de terminación de la pretensión fiscal con quita, renunciando a una parte del crédito fiscal, para quienes se adhieran al procedimiento de conciliación y transacción
- ❖ **Italia:**

ARBITRAJE

- Interviene un tercero . Con decisión.
- El tercero imparcial pone fin a la controversia a través de un laudo arbitral.
- El laudo es vinculante para ambas partes.
- El laudo es ejecutable
- Los árbitros carecen de facultad para imponer coactivamente sus decisiones.
- En general se utiliza para cuestiones tributarias internacionales.

ARBITRAJE

Experiencia Internacional

- ❖ **Portugal:** Voluntario. El arbitro es un tercero dentro de Arbitraje Administrativa. Procedimiento electrónico. Tiene montos mínimos
- ❖ **Brasil**
- ❖ **Francia** normas que permitan retrotraer las operaciones realizadas por los contribuyentes
- ❖ **Venezuela** Cuestiones de hecho y de derecho. y se designará un Tribunal Arbitral tripartito; conformado por un representante designado por cada parte y un tercero designado por los dos árbitros. El laudo que se firma, será de cumplimiento obligatorio para las partes y solo podrá ser apelada cuando se hubiere dictado sin el acuerdo unánime de los árbitros

MODELO CÓDIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA OEA/BID 1967

- Elaborado En El Marco Del Programa Conjunto De Tributación Dela OEA Y BID
- Incorpora como forma de extinción de la O.T a la TRANSACCION
- Para *“la Determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”*
- Aclara en los considerandos que se trata de un instituto que presenta riesgos y que por esa razón n su utilización debe ser acotada a las cuestiones de hecho y no en materia de interpretación de la norma”*

MODELO CÓDIGO TRIBUTARIO CIAT 2015

- ❑ Incorpora el denominado “ACUERDO CONCLUSIVO”.



- ✓ Mecanismo alternativo a la solución de conflictos
- ✓ Acuerdo entre acreedor y deudor SIN DEJAR DE RECONOCER LA INDISPONIBILIDAD DEL CREDITO
- ✓ Actúan en la concreción de los hechos y la base imponible
- ✓ Este mecanismo busca:
 - ✓ establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el contribuyente
 - ✓ Propiciar la imparcialidad administrativa
 - ✓ Reducir la litigiosidad
 - ✓ Mejorar la seguridad jurídica

MODELO CODIGO TRIBUTARIO CIAT 2015

“ACUERDO CONCLUSIVO

- Procedimiento para aplicar con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria,
- Se aplica *“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”.*
- Puede originarse de oficio o a petición de parte.
- Las partes se reunirán para analizar su factibilidad, se programarán instancias de diálogo en procura de dicho acuerdo

MODELO CODIGO TRIBUTARIO CIAT 2015

- El contribuyente puede acudir a un mediador institucional si la Administración no quiere utilizar el procedimiento quien intervendrá conminando a las partes a la realización de la reunión inicial.
- El modelo prevé como mediador al Defensor del Obligado Tributario
- La administración tributaria puede negarse a iniciar el procedimiento, acto que carecerá de medidas para su impugnación.
- El Acuerdo deberá suscribirse por el contribuyente y en el caso de la administración tributaria, por un órgano o comité colegiado;
- El Acuerdo producirá los mismos efectos que el acto de determinación de la obligación tributaria.
- El contribuyente deberá constituir garantías previo a la suscripción del acuerdo.
- Se establece la publicación de los acuerdos, con finalidades de transparencia

CRITICAS DOCTRINARIAS S/ADR-MASC

- AFECTACION PRINCIPIO LEGALIDAD
- VULNERACION PRINCIPIO INDISPONIBILIDAD DEL CREDITO
- VULNERACION PINCIPIO DE IGUALDAD
- POSIBILIDADES DE CORRUPCION
- LOS IMPUESTOS LOS RECAUDA EL FISCO Y NO SE DEBE NEGOCIAR CON LOS CONTRIBUYENTES

CRITICAS

AFECTACION PRINCIPIO LEGALIDAD

- ❑ El Principio de Legalidad y Reserva de Ley por el cual
 - ❑ Solo mediante una ley se pueden definir los elementos esenciales que configuran la Obligación Tributaria
 - ❑ Los actos tendientes a la determinación de los tributos tienen carácter reglado, en consecuencia, la administración tributaria carece de poderes discrecionales, es decir, de posibilidades de definir el Interés público.

RESPUESTA:

- ✓ Cuestiones de hecho y no de derecho
- ✓ Previsión normativa que habilite a celebrar tales acuerdos entre la administración tributaria y los contribuyentes

CRITICAS

INDISPONIBILIDAD PRINCIPIO INDISPONIBILIDAD DEL CREDITO

- ❑ En la controversia tributaria esta en juego la base imponible y otros elementos de la cuantificación tributaria
- ❑ Existen incertidumbre respecto de elementos de hecho y de derecho que hacen a la determinación de la obligación tributaria.
- ❑ No podría válidamente entenderse que existe una disponibilidad de la obligación tributaria cuando justamente el problema que se plantea es su falta de determinación.
- ❑ Si no pueden determinarse los hechos y el derecho no puede precisarse, en ningún momento la utilización de MASC vulnera el principio de indisponibilidad.
- ❑ Los MASC mejoran el cumplimiento

CRITICAS

LOS IMPUESTOS LOS RECAUDA LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y NO DEBE NEGOCIAR CON LOS CONTRIBUYENTES

- La Utilización de MASC no afecta la potestad del ente fiscal, toda vez que su utilización no supone renunciar al ejercicio de ninguna competencia.

- Hay controversia...hay incertidumbre

- Los ADR/MASC se deben utilizar cuando la administración por sus propios medios de investigación no puede por sí sola de forma unilateral definir la cuestión controvertida.

- Si la determinación no ofrece dudas, la administración debe aplicar en forma estricta el ordenamiento legal tributario

CRITICAS

VULNERACION PRINCIPIO IGUALDAD

- ❑ Su incorporación exige el desarrollo de una estrategia bien diseñada que se ocupe desde la regulación legal de cubrir todos los aspectos esenciales que definan la aplicación de los MASC, de modo de circunscribir al máximo las posibilidades de su desnaturalización.”
- ❑ En los países que se utiliza los MASC como por ejemplo Gran Bretaña, además de la en donde además de la regulación legal, la Administración Tributaria (HMRC) dictó una guía destinada a sus funcionarios competentes para entender en estos mecanismos.
- ❑ El carácter contradictorio de los procedimientos tributarios en general y de los MASC en particular, permite la participación activa del contribuyente en relación con el tratamiento de la cuestión controvertida, tendiente a complementar la actuación de los funcionarios de la administración tributaria.
- ❑ La efectiva actuación del principio de contradicción es lo que brinda mayores garantías en términos de eficacia, transparencia y ulterior control de ajuste a la legalidad.

ANTECEDENTES DOCTRINARIOS

- ❑ **_XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario Quito Ecuador 2004**
 - ✓ Recomienda a los países miembros la adopción de MASC en materia tributaria particularmente el Arbitraje
 - ✓ Los MASC no conciernen a la potestad tributaria sino a la aplicación de los tributos.
 - ✓ Se deben aplicar para alcanzar la verdad de los hechos.
 - ✓ SE deben regular por ley

ANTECEDENTES EN ARGENTINA

- ❑ Ley 15265 (BO 23/01/1960 Creación TFN. Art 139 . Proceso Oral Acuerdo escrito entre las partes luego de contestación del recurso o demanda para decidir
 - Contenido preciso y naturaleza litigio
 - Cuestiones previas
 - Hechos que se tengan por reconocidos

- ❑ Anteproyecto del Código Tributario de la AFIP 1999 contemplaba la transacción como medio de extinción

- ❑ El art 113 LPT . Permite arreglos tributarios en ciertas condiciones.
 - ✓ art 61 DR restringe la utilización a que no se afecte la integridad e indisponibilidad del crédito fiscal

- ❑ El Código Aduanero (art 787) contempla la transacción como medio de extinción de la obligación, con ciertas condiciones.

ACUERDO CONCLUSIVO LEY 11683

- ❑ La Ley 27430 incorpora en el art. 16.1, dentro del procedimiento de determinación de oficio, el instituto de Acuerdo Conclusivo, previo al dictado de la resolución determinativa de oficio de la O. Tributaria.
- ❑ Constituye un mecanismo para sustituir la resolución determinativa y tiene los efectos de esta.
- ❑ El Fisco podrá habilitar la instancia, cuando:
 - ✓ resultare necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto;
 - ✓ fuere preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificultaren su cuantificación, o
 - ✓ se tratare de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria

ACUERDO CONCLUSIVO LEY 11.683

- ❑ El caso se somete a consideración de un Órgano de Conciliación Colegiado, formado por:
 - ✓ Funcionarios intervinientes en la controversia
 - ✓ Funcionarios máximo nivel técnico jurídico AFIP
 - ✓ Autoridades contralor interno

- ❑ El Organismo Colegiado emitirá un informe circunstanciado con opinión fundada recomendando solución conciliatoria o el rechazo.

- ❑ El órgano Colegiado podrá solicitar garantías

- ❑ El Administrador Federal deberá aprobar el Acuerdo

- ❑ El Contribuyente puede rechazar la solución conciliatoria y el Fisco continuará el trámite.

- ❑ El Acuerdo Conclusivo se constituirá título ejecutivo. Habilita Juicio Ejecución Fiscal.

ACUERDO CONCLUSIVO LEY 11.683

- El Acuerdo homologado no sentará jurisprudencia, ni podrá ser opuesto en otros procedimientos como antecedente, salvo se trate de cuestiones de puro derecho.

- No resulta aplicable cuando corresponda hacer una denuncia penal

- El Procedimiento suspende por 1 año la prescripción de las acciones y poderes fiscales, *“desde el acto que someta las actuaciones a la Instancia de Conciliación Administrativa”* (art. 65 inc d)

- NO se aplica la reducción y eximición de sanciones del art. 49 .

- Se puede considerar este Acuerdo Conclusivo un ADR/MASC de CONCILIACION?

- Formalidades y Plazos de sustanciación del procedimiento ????

MÉTODOS DE RESOLUCIÓN CONFLICTOS TRIBUTARIOS INTERNACIONALES

“LEY 11.683 Título IV -

PROCEDIMIENTOS
DE
ACUERDO MUTUO

DETERMINACIONES
CONJUNTA DE PRECIOS
OPERACIONES
INTERNACIONALES

PROCEDIMIENTO DE ACUERDO MUTUO

- Ley 11683 art 205 (Titulo IV Capitulo I)
- “*Mutual Agreement Procedure – MAP-* “ / “*Procedimiento Amistoso*”
- Procedimiento previsto en los CDI (art 25.12 y 2 MC OECD)
- El Procedimiento puede ser promovido solamente por el contribuyente .
- Se aplica en aquellos casos en que hubiere para un contribuyente en particular una imposición no conforme a un determinado convenio.
- La Autoridad Competente (Secretaria Hacienda) notifica la petición a la AC del otro Estado.
- Una vez recibida en la SH la solicitus MAP, esta tiene dos meses para admitir la cuestión o rechazarla. En caso de silencio implica su admisión.
- Resolución de la cuestión
 - ✓ Unilateral
 - ✓ Bilateral

DETERMINACIONES CONJUNTAS DE PRECIOS DE OPERACIONES INTERNACIONALES

- Ley 11.683 art 217 (Titulo IV Capitulo II)
- Determinación Conjunta de Precios de Operaciones Internacionales
- “*Advance Pricing Agreements – APA-* “
- Permite al contribuyente negociar directamente con la administración de manera anticipada para:
 - ✓ prevenir riesgos de doble imposición.
 - ✓ Evitar futuras inspecciones o sanciones
 - ✓ Obtener seguridad jurídica.
- Se inicia ante la AFIP
- Versa sobre los mecanismos o métodos de determinación de precios de transferencias

Muchas gracias

Expositor:

Dr. Guillermo H. Fernández

ghfernandez@fibertel.co.ar