



**UBA**  
Universidad de Buenos Aires



**Universidad de Buenos Aires**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Carrera de Especialización en Tributación**

**TESIS FINAL**

**TEMA: MEDIACIÓN-ARBITRAJE FISCAL**

**Director del Posgrado: Dr. Vicchi, Juan Carlos**

**Coordinadora : Dra. Telias, Sara**

TUTORIA: Profesor Adjunto: Dr. Edgardo Ferré Olivé

[eferre@afip.gob.ar](mailto:eferre@afip.gob.ar)

ALUMNA: Goya, Marta Susana

DNI 12.563.574

[msgoya@fibertel.com.ar](mailto:msgoya@fibertel.com.ar);

[magoya@afip.gob.ar](mailto:magoya@afip.gob.ar)

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

*“El papel del Administrador es el de la mediación, no sólo el de ejuciar o resolver problemas..” “ La Educación moral de los administradores públicos requiere entender cada uno de estos sentidos y su relación: profesional, político y personal”.<sup>1</sup>*

A Caro y Jessi

A mis padres

A mis maestros y tutores

---

<sup>1</sup> Meyer, Richard y Michael M. Harmon , 1982 “ Teaching Moral Education in Public Administration” Extraído del Libro Teoría de la Administración Pública, Parte III, Robert N. Denhardt,

## INDICE

<b><u>Temas Conceptos y Contenidos</u></b>	<b><u>Páginas</u></b>
INDICE	3 - 5
<i>Prologo</i>	6- 7
I Aclaraciones previas; II Objetivo del trabajo, III Alcances de la Propuesta	8-12
<b><u>Parte I</u></b>	
<b><u>Título:</u></b> La Administración Tributaria	13
1.1 Introducción: 1.2 Política Fiscal; 1.3 Funciones de la Admin. Tributaria	14 / 16
1.4 Cumplimiento Voluntario; 1.5 Segmentación	17-26
<b><u>Parte II</u></b>	
<b><u>Título I: Arbitraje, Mediación y Conciliación</u></b>	27
1- Conceptos 2- Mediación 3 - Conciliación	28/30
4 - El Laudo Arbitral; 5- Arbitraje Tributario Internacional	34
<b><u>Título II: Teoría de la Negociación</u></b>	
<b><u>Capítulo I.</u></b> 1- Introducción a la Teoría de la Negociación	35
I. 2- La Administración Tributaria en Juicio	36
<b><u>Capítulo II.</u></b> 1 -Jurisdicción y Estado	37/38
II. 2 - El Estado Litigante	39/40
<b><u>Título III : Principios Constitucionales</u></b>	
1- Principio de Legalidad	41/45
2- Principio de Igualdad y Generalidad	46/47
<b><u>Título IV: Mediación fiscal y Transacción Fiscal</u></b>	
Capitulo I: Relación Fisco-Contribuyente	48/50
Capitulo II: La mediación Fiscal	50/53
Capitulo III: La Transacción	54
Capitulo IV: La Transacción Aduanera	55/57
<b><u>Título V: Mediación Penal</u></b> Capítulo Unico	
1- La Mediación Penal entre Fiscal e Imputado	58/59
2- La Mediación Penal Hoy	60/62/63
3- La Mediación Penal Tributaria	64/65

# Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

## **Titulo VI: Determinacion de Oficio** Capítulo Unico

1- .1La Determinación de Oficio – 1. 2 Antecedentes	66/68
2- Esquema	69/71
3- Caducidad	72/73
4- Grafico	74
5- Resumen de Procedimiento	74/75

## **Parte III**

### **TituloVII : Legislación Comparada de Arbitraje y Transacción**

<u>Capitulo I: Antecedentes</u>	75
1-1. Antecedentes Internacionales de Arbitraje	76 al 80
<u>Capitulo II: La Transacción en Europa</u>	
1. Alemania	80/81
2. España	82
3. Francia	83 al 86
4. La Transacción en Bélgica	87/88
5. Italia –5.1. La Conciliación Tributaria – 5.2 El Concordato	89/91
<u>Capitulo III. La transacción en EEUU</u>	92
3.1La Oferta de Compromiso – 3.2 Acuerdo Conclusivo –	94/95
3.3 Acuerdo Aplazamiento - 3.4 Pronta Remisión	96
3.5 Mediacion de Tracto Abreviado –3.6 Mediacion - 3.7- Arbitraje	97
<u>Capitulo IV</u> La experiencia en América Latina	98/99
1- Postura de la doctrina latinoamericana- Antecedentes	100
2- Brasil-2.1 Conciliación o Transac. Adm. o Judicial -2.2 Transacc.por Adhesión	101
2.3 Transacc.en Concurso o Quiebra- 2.4 Arbitraje en curso Transacc.	102
2.4. Transacción Penal Tributaria -2.5 Transacción Preventiva	103
3- Colombia	104
4-. Uruguay	105
5-. Venezuela 5.1 Arbitraje Tributarioen Venezuela -5.2 Jurisprudencia	106/107
6- -Ecuador	108/109
<u>Capitulo V</u> La mediación en Nuestra Legislación	110/111
<u>Capitulo VI</u> La Transacción tributaria en la Legislación Argentina	
1- Antecedentes	112
2- Aplicación en la Actualidad.	113/115
3- Conclusiones	116/117

## **Parte IV**

### **Título VIII.** Desarrollo de temas: Mediación y Arbitraje

# Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

(como modos de Negociación)	118
<u>Capítulo I</u> . 1. Modos de Negociación	118
2 . Forma que asumen los conflictos	119
3. Conclusión	120
<u>Capítulo II</u> . 1. Estado en Conflicto o Negociación pública	121.
Marco filosófico del conflicto en nuestra sociedad	122
<u>Capítulo III</u> : Antecedentes de mediación en la RAC	124
<u>Capítulo IV</u> Mediación:	125/127
1 Funciones del Mediador	128
2 Objetivos de la Mediación	129
3 Soluciones a los actos de incumplimiento de mediaciones	130
<u>Capítulo V</u> Arbitraje	131
1. Introducción -2.Los Acuerdos Amistosos -3.Precios de Transferencia	131/136
4. Acuerdos de Libre Comercio Canadá-EEUU	137
5. Acuerdos entre EEUU y Alemania	138
Otros Acuerdos: Alemania- Francia; Alemania - Suecia	139
7. Otras propuestas de arbitraje fiscal	140
8. Acuerdos del Mercosur – Protocolo de Arbitraje	141
9. Antecedentes de la Corte Fiscal Norteamericana	143
<u>Capítulo VI</u> La Convención de Nueva York de 1958	145
1- 7 Desarrollo de Normas y de procedimiento en cuanto al reconocimiento	146/150
<u>Capítulo VII</u> - Conclusiones	151/152
<b><u>Titulo IX</u></b>	
<u>Capítulo VIII</u> : 1-Resolución de conflictos en Materia Penal	153/158
2 - Resolución de conflictos en Materia Penal Tributaria	159/162
<b><u>Parte V</u></b>	
<b><u>Titulo X</u></b> : Conclusiones y Propuestas	163
<u>Capítulo I</u> 1. Transacción Tributaria	163/164
1. 2- Ventajas	165
1. 3- Desventajas	166
<u>Capítulo II</u> :- Propuestas	167
Cambios a Introducir en las leyes vigentes	168
<u>Capítulo III</u> . 1. Transacciones respecto de presupuesto de derecho	170
2. Conclusión	171/174
<u>Bibliografía</u>	175/178

## **PROLOGO**

### **Agradecimientos:**

En primer lugar, a mis padres, quienes me han dado la vida y contención a lo largo de toda mi crianza, adolescencia y adultez; inculcándome valores profundos frente a los avatares de la vida y me han legado: amor, educación y enseñanzas diversas y valiosas como las culturales, religiosos y morales.

A mis hijas Carolina y Jessica que me han sabido comprender el restarles dedicación a su crianzas, durante mi vida de estudiante del posgrado y posterior confeccion de esta tesina; como así también les he restado tiempo en compatir nuestras vivencias. A toda mi familia que han brindado y colaborado con sus valiosos momentos de distención, contención y discusión sana.

A mis maestros que con sus sapiencias han logrado inculcarme el conocimiento y agrado de la materia fiscal, como así también el afan de desarrollar aquellos temas que fueran de mi interés. Al Dr. Juan Carlos Vicchi, Director del posgrado, quien me alentó a escribir e investigar sobre el tema de la mediación fiscal, muy a su pesar, de no opinar favorablemente, considerando que resulta controvertido ya, el tema de mediar con los recursos del estado.

A todos los profesores del posgrado de la Carrera de Especialización en Tributación; quienes con absoluto compromiso y responsabilidad, han brindado un curso de Especialización con un nivel academico altísimo, considero, comparable a las mejores Universidades del mundo.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

Muy especialmente a mis tutores, al Dr. Parrondo, Alfredo en un comienzo, y al Dr. Edgardo Ferré Olivé quien finalmente tomo el compromiso de la tutoría, en asistirme en la confección, desarrollo y presentación del presente trabajo.

En relación a ello, esta Tesina involucra determinadas asignaciones dictadas en el curso como ser: el Derecho Tributario; Metodología de las Ciencias; Economía Política y Procedimiento Tributario; en las cuales me he basado para su desarrollo; mas allá de incorporar las leyes y decretos vigentes, y como principio básico rector, la Constitución Nacional y jurisprudencias relevantes.

C.P.N.Marta Susana Goya

## I - Aclaraciones previas

El tema elegido para la presente tesina está referido a la Mediación Fiscal en el ámbito tributario de nuestra Administración fiscal a nivel Nacional y siendo aplicable también en el ámbito provincial y local.

El mismo se origina en la idea de disminuir la carga administrativa de los casos conflictivos que se suscitan en el curso de las fiscalizaciones y de aquellas situaciones no aceptadas por los contribuyentes –por diversos motivos- pero intimadas por la administración fiscal. Los procedimientos existentes se vuelven insuficientes para afrontar las nuevas necesidades que se derivan de un Estado moderno.

La propuesta de ciertas modalidades alternativas de solución de conflictos, en materia tributaria, resulta ser viable desde el punto de vista de la efectividad obtenida en aquellos países en los cuales se han implementado, tanto en cuestiones de hecho como de derecho.

A nivel de impuesto aduaneros, el art. 787 de Código Aduanero, prevé como modo de extinción de la obligación tributaria aduanera, en su punto d) *la transacción en juicio*. No obstante lo consideran como una alternativa excepcional.<sup>2</sup>

Estas experiencias han redundado en una disminución sostenida de los conflictos judiciales que se desarrollarán en el trabajo, mediante la elevación a un Tribunal de Apelación, Intervención de terceros y/o una oferta de compromiso vía la Administración tributaria, como se aplica actualmente en el derecho Aduanero, en el país, en determinados casos de diferencias en

---

<sup>2</sup> Alsina, Mario, Basaldúa, Ricardo X, y Cotter Moine, Juan “Código Aduanero, Comentarios – Antecedentes- Tomo VIP.156. Ed. Abeledo-Perrot. Bs.As. 1990

valoración de mercaderías.

A nivel internacional podemos mencionar el caso de EEUU; o una Transacción Fiscal en Francia, un Acuerdo de Adhesión o una Conciliación Judicial en el caso de Italia, por mencionar algunos.

### **II - Objetivo del trabajo:**

Exponer Alternativas de soluciones de conflictos y su consecuente disminución de los riesgos de litigiosidades, en el ámbito administrativo y judicial -contrarias al fisco- entre Fisco y Contribuyentes. De contar con una instancia intermedia en la cual se plantean las distintas controversias planteadas y/o posiciones de ambas partes, se podrían evitar cargas administrativas costosas tanto para uno como para la otra parte, el hecho de ser oídos por un tercero independiente e imparcial, técnico especialista en el tema tributario.

Se advierten que los mecanismos tradicionales de solución de controversias tributarias no han resultado satisfactorios dado que han derivado en una carga judicial excesiva que han abarrotado los juzgados contenciosos administrativos y penales también. Los juzgados correccionales también remiten actuaciones a la administración fiscal, ya sea por estar relacionado con denuncias como por procedimientos de la propia justicia.

Dada la incertidumbre de la aplicación de la norma tributaria, que no es automática, sino que va desde las posibles interpretaciones divergentes, como la de un texto no excesivamente claro, hasta la abundancia de conceptos jurídicos indeterminados, en los que existe una zona de incertidumbre abierta a un margen de apreciación administrativo.

Pero esto no significa que exista falta de tipicidad de la norma tributaria,

sino por la forma abstracta de la misma. La administración tributaria debe suplir esa zona de incertidumbre como administración acreedora y por ello no resulta contrario a la tipicidad, la aparición de pacto o mediación. Para los que supondrían una indisponibilidad del tributo, sería correcta la expresión “*legalidad en la disposición*”. Pues aún cuando aparezca con el más profundo respecto, por definición la norma es de alcance general y en lo toda norma incorpora el régimen abstracto de la una materia, y por esa misma razón, se caracteriza por su ausencia de plenitud no puede dejar de lado lo que la norma es.

La seguridad jurídica deriva de la legalidad y no podría concebirse en contraposición a ella. En función de ello, podríamos hablar de las vías para prevenir el conflicto antes de que el conflicto surja. En esta categoría tendríamos que localizar los supuestos de terminación mediación o arbitraje convencional de los procedimientos de aplicación de tributos. Quizás sea, en éste sentido el concordato italiano, la fórmula comparada que mejor se ajusta a éste tipo de terminaciones convencionales, y en cuya conformidad encajaría la conformidad al procedimiento inspector contemplado en la legislación española. (Art. 156 de la Ley 5/2003, General Tributaria).

Se trata de “convenciones previas al conflicto”, entendido este como el cuestionamiento de una actuación pública con capacidad de dirimir el conflicto ya surgido, decidiendo sobre la adecuada aplicación de la norma tributaria.

Las técnicas arbitrales en materia tributaria se están consolidando en los últimos años. Tanto del “procedimiento amistoso” artículo 25 del Modelo de Convenio OCDE, como en el seno de la Unión Europea, relativo al Convenio de Doble Imposición en caso de corrección de empresas asociadas (90/435/CE).

Su admisión es aconsejable para resolver la creciente conflictividad que

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

se está dando en las administraciones tributarias actualmente, especialmente en la Argentina. Respecto del Comercio Internacional, ya se firmo en el año 1958 el Convenio de New York que ya ha cumplido los 50 años de existencia y ha sido una herramienta útil a la hora de resolver conflictos en la mencionada área a nivel mundial.

Como introducción podemos definir al conflicto como una divergencia de intereses o la creencia que sus actuales aspiraciones no pueden satisfacerse simultánea o conjuntamente. Esta definición nos permite considerar la posibilidad de abordar a la negociación.

Mientras que Mediación es una negociación llevada a cabo con la asistencia de una tercera parte. Este tercero es neutral, creando una nueva relación asistiendo a dos o más partes a llegar a un acuerdo voluntario negociado.

Si el proceso de negociación fracasa, es común que las partes, quienes previamente se habrían sometido a un proceso de mediación sin éxito, inicien un proceso de “arbitraje”, como en los Estados Unidos.

En el presente trabajo se desarrollarán las alternativas que se han implementado en diferentes países a fin de adecuar el más conveniente a nuestra administración tributaria nacional y provincial.

### **III - Alcance de la propuesta:**

El alcance de la misma es general, atento a que abarca no sólo a impuestos nacionales sino también es aplicable a impuestos provinciales y municipales.

La utilización en el ámbito tributario es vasto, pues en las agencias y/o

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

distritos de las administraciones tributarias, se suscitan situaciones de controversias y/o conflictos originados en reclamos de los contribuyentes, sean por recursos de repetición, devoluciones de créditos fiscales por exportaciones, pagos en exceso, errores de imputación, multas no consentidas, etc.

En el sector recaudación, se originan reclamos por planes de facilidades de pagos, que se colocan en calidad de caducos por falta de pagos de algunas cuotas y/o por error de imputación de las mismas; por rechazo de Reorganización de Sociedades, por Revocación de Exenciones en el Impuesto a las Ganancias, por ser sujetos exentos, etc.

En el campo de los tributos aduaneros, existe lo que se denominan transacción de tributos aduaneros, que si bien su alcance no responde a todas las situaciones rutinarias, pues sólo se tracciona ante un juez competente, pero no deja de ser una alternativa de solución de controversias.<sup>3</sup>

En principio, parecería ser debido a éstos mencionados inconvenientes de tipo administrativo, pero muchas veces se recurren por diferencias de criterios y/o posturas diametralmente opuestas, por interpretación divergentes de las normas tributarias que la regulan.

En el ámbito provincial, por ejemplo, puede deberse a no ingreso de los pagos a cuenta, por considerarse exento el contribuyente, al interpretar una resolución que impone su ingreso.

---

<sup>3</sup> Art. 787 del Código Aduanero.

## PARTE I

### TITULO I: La Administración Tributaria

#### I.1.Introducción:

A fin de ilustrar nuestro sistema tributario, previa postulación de la idea principal, se detallará desde la óptica de la actividad que desarrolla el estado como sujeto activo del derecho tributario.

Las modernas economías conocidas como capitalistas son, de hecho, economías mixtas, en las que un tercio o más de su actividad económica tiene lugar en el sector público. Referida ésta como aquellas partes de la política económica del gobierno que encuentra su expresión en medidas presupuestarias (ingresos y gastos).

Al referirse a la provisión de bienes sociales (función de asignación) se hace referencia a los bienes sociales y servicios que deben pagarse mediante la financiación presupuestaria. Esta provisión plantea problemas diferentes de aquellos que surgen de la provisión de bienes privados, siendo aquellos bienes no rivales y sus preferencias no revelan puja entre consumidores, por consiguiente es preciso un proceso político y financiación presupuestaria, dando lugar a la función de distribución en la política presupuestaria.

La política tributaria y del gasto afecta la demanda agregada y al nivel de la actividad económica, dando lugar a la tercera función en importancia, la de estabilización..

El mayor problema consiste en ver de cual modo manejar la *política*

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

*fiscal* de forma que sus objetivos más importantes, incluyendo los aspectos de asignación, distribución y estabilización puedan satisfacerse simultáneamente.<sup>4</sup>

El proceso tributario en general se comprende en la trilogía “política tributaria –sistema tributario- *administración tributaria*”. *La política tributaria* se integra en la *política fiscal*. Esta, a su vez, en la *política económica* y la última en la *política general* propiamente dicha. Ortega y Gasset señaló que “política es tener idea clara de lo que se debe hacer desde el Estado con la Nación”.

### **I.2. Política Fiscal**

Se ha definido la política fiscal como la que se “ocupa de la planificación eficaz de las rentas y los gastos públicos, especialmente en lo que respecta a su volumen global, a fin de lograr variaciones favorables en el nivel general de los ingresos, de los precios y del empleo”.<sup>5</sup>

En ése orden, las *Finanzas Públicas* es el término que tradicionalmente ha sido aplicado al conjunto de aquellos problemas de política económica los cuales determinan el uso de gastos y de ingresos.<sup>6</sup>

Las finanzas públicas cubren las necesidades de comunidades forzosamente públicas, pero únicamente si existe el reconocimiento expreso de soberanía entre los ciudadanos. “Un Estado legítimo es el requisito imprescindible para recaudar impuestos de sus ciudadanos”.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Stiglitz, J “Hacienda pública teórica y aplicada. Las funciones fiscales, una panorámica. Pag. 17-

<sup>5</sup> Desai Rajanikant “La capacidad fiscal de los países en desarrollo: cuadernos de política tributaria, OEA-BID-CEPAL., Documentos y Actas de la Conferencia de Santiago de Chile (1962)” Pág.. 96.

<sup>6</sup> Musgrave-Musgrave “Public finance” Pág. 34.

<sup>7</sup> Heller “Teoría del Estado”, Pág. 198.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

Resumiendo, las finanzas públicas abarcan el estudio del conjunto de los instrumentos relacionados con a) los ingresos públicos; b) el gasto público; el endeudamiento interno y externo del Estado; d) los precios y tarifas de los bienes y servicios producidos por el sector paraestatal.

El estudio de la administración tributaria no puede desvincularse del sistema de la administración financiera y en un enfoque más particularizado del sistema tributario, del que constituye uno de sus componentes más importantes.

La administración tributaria se comprende como parte de la administración financiera y se desenvuelve dentro del ámbito de las ciencias jurídicas como Administración reglada; y en su función específica se encuentra estrechamente relacionada con política tributaria, la cual –por medio del sistema tributario- se traza los objetivos que se persigue.

Es decir, no sólo es la recaudación de gravámenes, para satisfacer necesidades públicas, sino también que dicho sistema posee objetivos más amplios, sobre los cuales la escuela continental europea reformula los principios de la tributación.<sup>8</sup> Ello implica que su actividad es reglada y no puede apartarse de las reglas que la Constitución nacional instaaura.

La Constitución Nacional (CN) establece que no puede existir tributos sin ley (Art.4º) reservándose la Congreso Nacional la atribución de su dictado (Art.75)

El respeto al principio de legalidad por parte de la administración tributaria resulta una prioridad lógica para desarrollar una actividad acorde con

---

<sup>8</sup> Neumark, “Principios de la imposición” 1994.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

un Estado de derecho y evitar costos tanto a dicho órgano como a los contribuyentes. <sup>9</sup>

Tengamos en cuenta que el ordenamiento tributario no sólo califica a la Administración Tributaria (AT) como destinataria de la obligación que se impone al particular, sino que le otorga la facultad de concretar esta obligación, atribuyéndola como capacidad para detallar la situación jurídica del contribuyente.

La correcta aplicación de cualquier legislación tiene estricto correlato con su claridad y precisión, cuya importancia es superlativa.

Ante la complejidad e inestabilidad de los sistemas tributarios modernos y la existencia de normas confusas y contradictorias, se producen frecuentes dificultades para la determinación de las obligaciones impositivas”.<sup>10</sup>

### **I.3 Funciones de la Administración Tributaria:**

Dentro de las funciones de la Administración Tributaria refieren básicamente a la determinación del hecho imponible, del Sujeto Pasivo del Tributo las bases de la Determinación del Tributo, su Recaudación, Cumplimiento de la Obligación Tributaria -Control de Pagos-, Fiscalización de los Sujetos obligados al pago, entre otros.<sup>11</sup>

Refiriéndonos al tema de cumplimiento voluntario básicamente, el cual

---

<sup>9</sup> Lamagrande, Alfredo: Tratado de Tributación T II, Cap. XII Distintas funciones de la Administración Tributaria Pág. 377

<sup>10</sup> Massad “Algunas sugerencias metodológicas” Pág. 4.

<sup>11</sup> Toninelli, Angel Rubén Obras citadas, Pag. 340 y sgts.

se vería afectado si algunos de los principios constitucionales, como el de legalidad, igualdad o equidad resulten vulnerados.

Como así también se afecta cuando se dictan normas de blanqueo de capitales y/o Moratorias con beneficios realmente discriminatorios. El incumplimiento tiene alto grado de impacto en la sociedad y su credibilidad respecto del sujeto activo de la “obligación tributaria” (OT) Se incrementa el nivel de evasión o se generan mecanismos de elusión, dificultando en última instancia la administración de la norma.

Todas estas cuestiones deben ser cuidadosamente evaluadas al momento de tomar decisiones respecto del diseño de las estructuras tributarias, ligado estrechamente al nacimiento de la (OT).

### **I.4.Cumplimiento Voluntario:**

Doctrina altamente respetada define al Cumplimiento Voluntario (CV) como la conducta que exteriorizan los administrados respecto de las obligaciones que les imponen las leyes tributarias y las normas complementarias dictadas en su consecuencia.

El análisis del cumplimiento voluntario es tan importante, que la Administración deberá ajustar su actuación en función de él. Si graficamos como una curva asintótica a los ejes, cuando el cumplimiento es mayor, la acción de la Administración deberá ser menor.

El economista italiano Wilfredo Pareto ya había insertado el estudio de la tributación, dentro del campo más amplio de la sociología, haciendo notar el rol

fundamental que le cabe a las actitudes y las motivaciones en el pago de tributos.<sup>12</sup>

Este economista expresaba que el Estado es una ficción, en cuyo nombre se imponen a los contribuyentes todos los gravámenes posibles y luego se gastan para cubrir, no ya la pretendidas necesidades del pueblo, sino las infinitas de la clase dominante y las de sus amigos. Está aceptado que la tributación es un formidable instrumento redistributivo para asegurar la cohesión social, proveer a las necesidades individuales y alcanzar las complejas finalidades de la comunidad.

Los procesos básicos de cumplimiento tributario están asociados a los acuerdos existentes entre la sociedad y su Estado. Cuando los pactos acordados entre los contribuyentes – cuya acepción tiene un significado de “concurrir voluntariamente con una cantidad para determinado fin” y el Estado trascienden lo nominal para tener efectiva vigencia, los impuestos devengados encuentran correlato con la provisión de bienes públicos ofrecida por la acción estatal. Si se dan esas circunstancias, los acuerdos suelen traducirse en acciones eficientes y la resistencia a los cumplimientos legales o institucionales es débil. <sup>13</sup>

En la medida que la población perciba que su contribución es importante y que de ella depende, en alto grado, la concreción de objetivos con los que está identificada, su vocación de pago se acrecentará.

---

<sup>12</sup> Pareto W. (1848-1923) profesor de economía política en la Universidad de Lausana.

<sup>13</sup> “Administración Tributaria y Reforma Institucional en la Argentina: Diagnóstico y Propuesta de Reforma de la AFIP-DGI” Director: Bocco, Arnaldo y otros, Sept. 1999, pag. 8.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

En el campo tributario existe un tipo especial de comportamiento indeseable que deber ser combatido por las administraciones, el denominado “comportamiento evasor”. La evasión es un conjunto de acciones que realizan los responsables del pago de tributos, dirigidas a ocultar la carga fiscal que deben afrontar, violando las disposiciones legales que los obligan a ello. El monto evadido surge de la diferencia entre lo que le corresponde declarar como deuda tributaria y lo que efectivamente se declara.

Si la cultura evasora es alta, aumentan las dificultades con que tropiezan los gobiernos para establecer una estructura de ingresos equilibrada, que asegure una administración efectiva.

En la Argentina la A T está a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos, (AFIP) organismo creado por el Dto. 618/97 que regula su competencia. “La Administración Federal de Ingresos públicos será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes” Art. 3º.

En la secuencia del proceso de recaudación, es la primera función que debe ejecutarse. Consiste en determinar que contribuyentes del padrón (registrados) mediante la asignación de un número y clave única para cada contribuyente (CUIT), cumplen con la presentación de sus declaraciones juradas tributarias.

El control de pagos es el conjunto de actividades que realiza la Administración para comprobar que los contribuyentes ingresan los montos de impuestos que denunciaron, en ocasión de la presentación de sus

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

declaraciones juradas. Es responsabilidad de la mencionada administración facilitar el cumplimiento de esa obligación.

Pero al margen de esas facilidades, que no deben ser descuidadas, existen otras cuestiones que incrementan o reducen la carga de trabajo de proceso de recaudación. Las AT tienen dos tipos de gestión: la gestión administrativa y la gestión judicial. Dentro de las primeras encontramos el control de pagos voluntarios, las intimaciones y los planes de facilidades de pago.

La gestión administrativa incluye el planeamiento, la ejecución y el control de dos procesos centrales: la recaudación de tributos y el control de cumplimiento de leyes que conforman la estructura tributaria.

La gestión judicial incluye el libramiento de instrumentos que exteriorizan la deuda (en Argentina, boletas de deuda impositiva o certificados de deuda impositiva, o certificados de deuda aduanera), las ejecuciones judiciales, y la radicación de denuncias penales.

Es necesario medir como es la interacción de la relación tributaria con las manifestaciones de poder que aplica a las diferentes clases de contribuyentes. En éste orden, es importante la Segmentación de los mismos.

Diremos que es “inconsistente” para las decisiones administrativas que utilizan instrumentos de planificación fiscal (PF) fuerte para aplicar a clases de contribuyentes con cumplimiento voluntario (CV) alto.

Del mismo modo se identificarán como “inefectivas” todas aquellas

acciones que utilizan un PF débil para controlar clases de contribuyentes cuyo CV es bajo.

Como Estrategia para inducir al CV, según artículo publicado por el ahora Administrador Federal, Ricardo Etchegaray, manifiesta que deber percibirse un “Clima Fiscal”, entendiéndose como un conjunto de indicadores fiscales que tiendan a ese objetivo. La OCDE ha incorporado como indicador, aquellas que miden la recaudación impositiva total vs la renta nacional.<sup>14</sup>

En general serán inefectivas todas las combinaciones que utilicen un poder fiscal menor al necesario para controlar clase de contribuyentes con cumplimiento voluntario que se requiere de niveles más altos.

La efectividad de la AT requiere de un conocimiento preciso acerca de la conducta y las motivaciones de las clases de contribuyentes que administra.

En este entendimiento, es preciso considerar de qué forma podemos avanzar este conocimiento, con el propósito de ejercer más apropiadamente el poder fiscal.

Este tema nos lleva a incursionar en el tema de la segmentación y su vinculación con el conocimiento.

### **1.5 Segmentación.**

La “*segmentación*” es el procedimiento mediante el cual, sobre la base de algún criterio clasificatorio (atributo), se dividen elementos de una clase (en

---

<sup>14</sup> Etchegaray, Ricardo “Estrategias para mejorar el cumplimiento tributario y cobro de los tributos. Revista Criterios Tributarios N° 155, Mayo 2010.Pag. 158/159.

nuestro caso, contribuyentes) para crear subgrupos que contengan los atributos especificados. <sup>15</sup>

Es importante asignar tareas de búsqueda de información adicional (atributos) y su vinculación con el conocimiento. Tomar decisiones efectivas implica conocer acabadamente en qué situación se encuentra el que decide y para ello es necesario proveerse de información relevante.

La teoría de la comunicación nos enseña que ella es el proceso por el cual los símbolos se hacen dependientes de otros símbolos, es decir, relacionados.

Hay un postulado derivado de la teoría de la información que establece que el número de soluciones aumenta cuando el problema se define genéricamente y disminuye cuando se lo precisa y acota.

Sobre la base de información disponible, las administraciones realizan desde siempre múltiples segmentaciones de contribuyentes (por ejemplo por tamaño, por impuesto, por jurisdicciones geográficas). Si analizamos que es suficiente el conocimiento de la masa de contribuyentes, se avanza con el método, de lo contrario se adicionan más atributos de segmentación o selección.

Luego de cerrar al grupo de contribuyentes segmentados, se las someten a las tareas de auditorías realizadas por los agentes fiscales designados a tal fin. En la generalidad de los casos, si los atributos resultan ser ciertos, a prima facie, surgen diferencias entre los valores declarados por el

---

<sup>15</sup> Simon, "The new science of Management decision" Pag. 73. Mencionado en el Tratado de Tributación.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

contribuyente en su declaración (voluntaria y obligatoria) jurada presentada, con lo visto y determinado por los agentes fiscales, intermediarios entre ambas partes. Estas diferencias son calificadas como “Ajustes de Inspección”.

En la actualidad, al contar con la tecnología web, nos permite on line, ver las presentaciones realizadas por los contribuyentes, con acceso al padrón tributario y su cruce sistémico. Por otro lado, los contribuyentes, efectúan cambios desde su escritorio, a través del sistema registral, altas y bajas, adhesiones a regímenes de información, a sistemas de retenciones y percepciones, categorizaciones y empadronamiento y reempadronamientos.<sup>16</sup>

Todo trámite se realiza a través del sistema registral, vía web; utilizando su clave fiscal. Si bien es un adelanto, también es riesgoso que crucen información sin tener, a ciencia cierta la correspondencia, entre valores, como ser las acreditaciones bancarias sin depurar. También pueden suscribirse a beneficios impositivos, aduaneros y de la seguridad social, si así se disponga, como por encontrarse en zonas anegadas por catástrofes climáticas y zonas destinadas a promoción industrial minera. Como así también para acogerse a moratorias que condonen intereses y multas y/o planes de facilidades de pago .

También ya se cuenta con la clave previsional, que el ciudadano puede consultar su estado de situación tributaria, con solo ingresar su número de CUIT y clave consignada por la AFIP y efectuar un sinmuro de trámites y necesarios para cualquier transacción comercial y/o financiera.

Ahora bien, se encontrarse diferencia entre lo manifestado

---

<sup>16</sup> Criterios Tributarios Año XXV, 158, N° pag. 92

voluntariamente por el contribuyente y las bases informáticas, en contraposición al o que de las verificaciones e inspecciones resultaren, surjan diferencias numéricas, a esto se denomina “*ajuste*”. Llamamos así al impuesto incremental resultante por sobre lo declarado por el contribuyente, como resultado de la acción fiscal. En la hipótesis de que el ajuste sea o no aceptado por el contribuyente de hecho, pasible de la obligación tributaria, las legislaciones vigentes tienen reglado un procedimiento de excepción:

En nuestro país se denomina procedimiento de Determinación de Oficio de la Materia Imponible, normado en los articulados 16 y siguientes de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias), a fin de establecer formalmente el concepto y monto de impuesto determinado.<sup>17</sup>

El obligado tienen posibilidades recursivas previstas en la misma ley, e incluso más allá de la propia Administración.

Sin embargo, es necesario contar con facultades legales para desarrollar procedimientos diferenciales, más ágiles, menos gravosos y procedimientos más cortos.

Una forma sería la de aceptar “ajustes parciales” que faciliten ingresos de una magnitud razonable (pagables), en función de la dimensión del negocio del contribuyente, (sería aplicar el principio de Equidad).

La efectividad de la Administración Tributaria (AT) requiere de un conocimiento preciso acerca de la conducta y las motivaciones de las clases de contribuyentes que administra. El tema que interesa es considerar de qué

---

<sup>17</sup> Art. 16 y sgtes. de la Ley de Procedimientos Tributarios, Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones).

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

forma podemos avanzar en ése conocimiento, con el propósito de ejercer más apropiadamente el poder fiscal.

La A T desarrolla su accionar en el campo del derecho tributario. Ello implica que su actividad es reglada y no puede apartarse de las reglas que la CN instaure. Por el principio de Legalidad resulta una prioridad lógica para desarrollar una actividad acorde con un Estado de derecho y evitar costos tanto a dicho órgano como a los contribuyentes.

Recordemos a Gerloff, quien refiriéndose al principal quehacer de la Administración Tributaria, que sería “la recaudación impositiva”, considera tres (3) objetivos básicos: A) Se realice en beneficio de toda la comunidad, a fin de que el Estado obtenga los recursos necesarios para alcanzar los objetivos legalmente previstos. B) El Estado tiene interés en que sea exitosa, es decir que su labor en cuanto a la recaudación, resulte ser un sistema tributario eficiente. C) Ampara el interés del contribuyente protegiéndolo contra toda arbitrariedad fiscal, para quien cumple con sus debidas obligaciones tributarias.<sup>18</sup>

Un tema colateral muy interesante es determinar si es posible obtener beneficios permanentes, aumentando continuamente el nivel de información adicional, para seguir incrementando el conocimiento. Las unidades adicionales de información referida a una situación cualquiera (relacionadas con la principal) llegan a un punto donde los costos de obtenerla superan los beneficios que surgen de la misma.

Esto nos permite afirmar que los procedimientos de controles

---

<sup>18</sup> Gerloff, Doctrina de la economía tributaria, en Gerloff, Newmark: “Tratado de finanzas públicas” T-II P.262

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

recursivos, aplicados a la misma clase de administrados, obtendrá un costo incremental menor y una productividad mayor, comparados con aquellos en los que en cada oportunidad debe comenzarse de cero.

La medida de la efectividad directa de un instrumento de control fiscal es el monto del “ajuste” que puede obtenerse de su aplicación.

Las Estadísticas de cobertura de fiscalización en países latinoamericanos señalan que el universo fiscalizado está en valores exigüos. Por este motivo cualquier procedimiento que extienda la cobertura, aun cuando los ajustes que se practican sean de menor monto, tendrá un doble efecto: aumentar la percepción de riesgo y generar ingresos.

Esto justifica aplicar esfuerzos al diseño de instrumentos de control con esas características. Adentrándonos en aspectos vinculados con mecanismos de costo-beneficio, que se encuentran en permanente evaluación por parte de los administrados.

En varios países se encuentran vigentes distintos procedimientos de transacción que permiten determinar, mediante algún tipo de negociación, la cuantía de la obligación tributaria (OT). “Los procedimientos consensuados liberan a la AT y al contribuyente de la incertidumbre y el pleito, permitiendo la fluida obtención de los ingresos tributarios previstos y la oportunidad de eliminar mediante la negociación el compromiso, un alto grado de conflicto fiscal y la controversia permanente”.<sup>19</sup>

Cualquiera sea la situación en la que se encuentre la AT, puede resultar

---

<sup>19</sup> Rosembuj, “La transacción triburia”, Pag. 91

# Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

de utilidad contar con facultades legales para desarrollar procedimientos diferenciales, más ágiles, menos gravosos y más cortos, de forma tal que -por medio de ajustes parciales- faciliten ingresos de una magnitud razonable (pagables) en función de la dimensión del negocio del contribuyente.<sup>20</sup>

Asumiendo la AT mayores responsabilidades en el cumplimiento del quehacer específico, si ella es eficiente en su cometido, el principio de equidad horizontal (EH) inserto en toda ley tributaria se concreta y por ende se facilita la competitividad de los negocios. Por el contrario su ineficiencia se convierte en un impedimento para el desarrollo de la competencia.<sup>21</sup>

## **PARTE II**

### **TITULO I**

#### **Arbitraje – Mediación - Conciliación**

##### **Capítulo I: Conceptos**

###### **I.1 Arbitraje, Mediación y Conciliación:**

El arbitraje es un procedimiento alternativo de resolución de disputas. Es un camino opcional al sendero natural de la justicia impartida por el Estado.

Es el procedimiento mediante el cual dos o más partes someten a un tercero neutral (árbitro o tribunal arbitral) la decisión de un conflicto actual, potencial o futuro; otorgándole facultades resolutorias a efecto de resolver sus diferencias.

---

<sup>20</sup> Toninelli, Angel Rubén: Administración Tributaria Parte V- Cap XI Enfoque Sistémico

<sup>21</sup> Lamagrande, Alfredo Idem Anterior Cap. XII Distintas funciones de la AT a) Objetivos e Interrelación.

Hay tres formas de llegar al arbitraje:

- Por existir una cláusula compromisoria previa que obliga al arbitraje.
- Por establecerlo la ley.
- Por acordarlo posteriormente al advenimiento del conflicto.

### I.I. 2 Mediación:

Mediar es interceder o rogar por alguien; también significa interponerse entre dos o más personas que riñen, procurando reconciliarlos y unirlos en amistad. **Mediación y Conciliación** no son lo mismo, a pesar de llevar una misma intención.

La mediación es un método tendiente a la resolución del conflicto a través de la asistencia de un tercero neutral, el mediador.

La mediación es un procedimiento que promueve la comunicación directa entre las partes para la solución extrajudicial de la controversia. Este procedimiento, ha sido instituido con carácter obligatorio y previo a todo juicio, así lo expresa la ley 24.573, en su artículo primero. <sup>22</sup>

Se podría decir que es un método extrajudicial, rápido, informal y efectivo para la resolución de conflictos; y que consiste en la intervención de un tercero neutral, que por expresa solicitud de los interesados, facilita el diálogo entre las partes enfrentadas para intentar llegar en conjunto a un acuerdo que

---

<sup>22</sup> "Jornadas de Arbitraje" organizado por CARAT y El Foro Patagónico de Superiores Tribunales de Justicia-Bariloche, 15/10/2007.

satisfaga los intereses de todas las personas involucradas.<sup>23</sup>

Tiene ciertas características que lo diferencia de otros métodos alternativos de resolución de conflictos:

- Voluntario: las partes son libres de participar o no.
- Confidencialidad: característica central de la mediación, a cuyos efectos se firma un convenio antes del inicio de las sesiones.
- Imparcialidad: es requisito esencial la objetividad del mediador. Su actividad consiste en colaborar para que sean los propios participantes los que hallen las vías del acuerdo; sin que tenga autoridad alguna para forzar u obligar la superación de la discrepancia. La mediación no supone que los actores abduquen del control del procedimiento de negociación, y más aún, del resultado. El acuerdo es de las partes, no del mediador.
- Flexibilidad: la ausencia de formalismo hace que sea un sistema rápido. El costo de una mediación es muy inferior al de un procedimiento judicial, y si consideramos el tiempo como costo para la parte, los beneficios de este método resultan muy superiores al de los métodos adversariales.

La solución alcanzada, no descansa sobre los hechos y antecedentes pasados que los condujeron al conflicto, sino sobre sus intereses. La mediación permite que las partes barajen todas las posibilidades que estimen convenientes para elegir la que mejor satisfaga, lo que da lugar a soluciones personalizadas que resultarán óptimas para las partes.

Su enfoque no adversarial evita la espiral de sucesivos conflictos y logra

---

<sup>23</sup> Mendes Simoes, Norma E – Pierre, Fernando M. “La Mediación Fiscal” IMP 2002-A, 119

el restablecimiento de la comunicación entre las partes enfrentadas.

En EEUU el procedimiento de mediación se implantó en el año 1995, si bien restringida a ciertos casos, con el transcurso del tiempo, se expandió su campo de aplicación hasta llegar en el presente a un método abreviado de mediación. (FAST TRACK MEDIATION), siempre limitado a cuestiones de hecho.

El Dr. Rubén Asorey comenta en su artículo: “Se puede mediar entre el fisco y los contribuyentes?”, que si “la ley hubiera permitido la mediación facultativa entre el Fisco y los contribuyentes se podría haber iniciado un proceso jurídico-cultural, sin precedentes en nuestro país, permitiendo el ahorro de importantes gastos de litigio, que ni las partes quieren tener, ni los jueces a veces pueden resolver.”<sup>24</sup>

### **I.I. 3 La conciliación**

Desde la organización familiar, atravesando los clanes, los predomios tribales, la autoridad del señor feudal, y demás representantes de una personalidad moral influyente, muestra como fue evolucionando la armonía de la sociedad y como se valoraba la conveniencia de vivir en una comuna sin graves perturbaciones.

Algunos señalan como formas de mediación los procedimientos del popular “Tribunal de Aguas de Valencia”, además de diferentes variedades tomadas de la conciliación extrajudicial.<sup>25</sup>

---

<sup>24</sup> Asorey, Rubén O. “¿Se puede mediar entre el Fisco y los Contribuyentes?” PET N° 99.

<sup>25</sup> Gozaíni, Osvaldo Alfredo, Mediación y reforma procesal, P.11, Ed. Ediar, Buenos Aires, 1996.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

A través de la mediación se trata de incorporar la denominada justicia co-existencial, donde le “órgano actuante acompañe” a los litigantes en su conflicto orientándolas con su consejo en la búsqueda racional de respuestas superadoras de la crisis.

No existe diversidad antagónica de pareceres enfrentados, como ocurre con el modelo judicial que ve a los litigantes como rivales; se trata de establecer un criterio de equidad social distributiva, como dice Cappelletti, donde lo más importante es mantener situaciones duraderas entre individuos y grupos, en lugar de zanjar una solución aislada, con rígidas aplicaciones jurídicas de razón y sinrazón.<sup>26</sup>

Con el Dictado de la Ley 24573/95 y su Dto. Reglamentario 91/98 se instauró la obligatoriedad de la mediación previa a todo juicio, cuyo procedimiento promueve la comunicación directa entre las partes para la solución extrajudicial de la controversia.

Si bien hay opiniones contrarias a la obligatoriedad de dicha instancia, la mediación es una técnica para lograr resultados inteligentes donde la confianza que las partes tengan respecto al funcionario interviniente, facilita para aligerar la ansiedad por resultados, eliminar cierta animosidad hacia la contraparte -a quien se deja de observar como adversario- y evita la carga de tensión que tienen los procesos controversiales.

Con todo ello se consigue despojar la enemistad inicial para convertirla

---

<sup>26</sup> Cappelletti, Mauro Acceso a la Justicia como programa de reformas y como método de pensamiento” en revista de Colegio de Abogados de La Plata, N° 41, p.165 La Plata 1981.

en un medio de acercamiento y pacificación.<sup>27</sup>

Dicha ley no se encuentra vigente para controversias en las que el estado, específicamente la AT, sea parte y se discuta como punto principal la recaudación fiscal –bien jurídico protegido-, cuya función le ha sido encomendado exclusivamente mediante ley previamente dictada.<sup>28</sup>

Con la conciliación se aproxima su figura a la Mediación, pero difiere en la metodología que implementa, lo cual no obsta a que, muchas veces, suelen confundirse ambos sistemas de resolución de disputas.

En general, se utiliza su figura para la conciliación laboral, usualmente intervienen en el Ministerio de Trabajo a fin de hallar una solución al conflicto previamente suscitado entre los trabajadores y su empleador<sup>29</sup>.

En esta instancia, podríamos incorporar la figura universal, del *trickster*, que resuelve los conflictos fundamentales de la humanidad. Su objetivo es manejar el conflicto, pero de una manera racional y eficaz, siendo un personaje que emplea su sagacidad natural y estudiada habilidad que surge de su experiencia. Es una combinación de sensibilidad intuitiva y habilidad analítica.<sup>30</sup>

La idea es que senda figuras (mediador/conciliador) tengan la finalidad de la pacificación social, sin sesgo alguno de victoria personal para alguna

---

<sup>27</sup> Gozáini, Osvaldo Alfredo “mediación y conciliación” Ley 24.573 Régimen Procesal de la negociación. Ed. La Ley Marzo 2004

<sup>28</sup> Dto. 618/97, Art. 3° y Dto. 1399/01.

<sup>29</sup> Ley 24635 crea el servicio de Conciliación Laboral Conciliatoria”

<sup>30</sup> Benjamín, Roberto “ El trickster y el mediador folclórico” Pag. 79 y sgtes, “Mediación: una respuesta interdisciplinaria”, Ed.Eudeba 06/1997.

parte.

No obstante ello, cabe aclarar que no son conciliables, las acciones de amparo, medidas cautelares, como tampoco las demandas contra empleadores de empresas concursadas o quebradas, ni aquellas demandas que se inicien contra el Estado. En este último agregado, tendremos una limitación a la conciliación, si de materia tributaria se trata, pues no esta contemplado en la Ley sancionada.

El proceso de conciliación comienza cuando una de las partes reclama por derecho propio, mediante su representante sindical, ante el “Servicio de Conciliación Laboral”, se le abra el proceso. Se sorteará el conciliador laboral, quien únicamente puede ser recusado por causas debidamente justificadas, del registro de conciliadores laborales. El efecto jurídico de este proceso es la suspensión de la Prescripción (Art. 257 de la Ley de Contrato de Trabajo).

El conciliador deberá expedirse en un plazo no mayor a 20 (veinte) días hábiles, prorrogables únicamente a solicitud del conciliador por otros 15 (quince) días.

El acuerdo si no es homologado por el Ministerio de Trabajo, queda expedita la vía judicial, dado que se prescriben ciertos requisitos que deben ser cumplidos, como los de imparcialidad, confidencialidad, privacidad de las actuaciones, celeridad y economía

El plazo en que debe expedirse el ministerio no podrá superar los 3 (tres) días hábiles. Si el acuerdo es incumplido por el empleador, el Ministerio impondrá una multa equivalente al 30% del acuerdo a favor del empleado.

**I.1.4 Laudo Arbitral:** Otro concepto a tener en cuenta es el Laudo, entendiéndose **Laudo** a la denominación de la resolución que dicta un árbitro y que sirve para dirimir un conflicto entre dos o más partes.

El equivalente al laudo en el orden jurisdiccional es la sentencia que dicta un juez. La diferencia estriba en que, mientras que la jurisdicción del juez viene marcada por la ley, la jurisdicción del árbitro viene dictada por la autonomía de la voluntad. Por lo tanto, el arbitraje debe ser aceptado por ambas partes (ya sea de forma previa, a través de un contrato, posteriormente, cuando ya ha surgido el conflicto) como forma de resolver el litigio.

Para la ejecución del *laudo arbitral* es necesario acudir a un juez, que es quien tiene la potestad para ordenarlo y, en su caso, forzar su cumplimiento. Si el laudo ha sido dictado conforme a derecho, el juez no entrará a conocer sobre el contenido del mismo, sino que simplemente ordenará su aplicación.

Por ello, un *laudo* no tiene por qué estar fundamentado en derecho. Las partes pueden haber acordado que el arbitraje se haya hecho basándose en criterios de equidad.

Por lo expuesto, para nuestro trabajo señalamos como mejor concepto que ilustra la acción de procesos alternativos a dirimir controversias entre la AT y el contribuyente fiscalizado (tax payer) al de **Arbitraje fiscal** con el fin de diferenciar de la Mediación judicial obligatoria.

### **I.1.5 El arbitraje Tributario Internacional.**

Actualmente, el arbitraje tributario internacional es aceptado en los

convenios de doble imposición, pero en la práctica nunca ha sido implementado.

La principal objeción al arbitraje tributario internacional es que la solución de materias tributarias en un foro privado es una transgresión de la soberanía nacional.

Sin embargo el arbitraje internacional no amenaza dicha soberanía porque la potestad tributaria del Estado no está sometida a la Corte de un Estado extranjero y las reglas de procedimiento arbitral aseguran que ninguna de las partes obtendrá una injusta ventaja. Asimismo, la revisión judicial del laudo arbitral según los estándares de la Convención de Nueva York es una garantía para el Estado.

Asimismo no afecta la potestad tributaria del Estado, pues el tribunal arbitral tiene como función la de interpretar adecuadamente las normas del Convenio y las normas tributarias y aplicarlas al caso concreto, sin que ello lleve a crear, modificar o a la exoneración de tributos.

### **Titulo II: Teoría de la negociación**

#### **Capitulo I. Introducción a la teoría de la negociación:**

La negociación es un proceso que les ofrece a las partes interesadas la oportunidad de intercambiar promesas y contraer compromisos en un esfuerzo para solucionar sus diferencias y llegar a un acuerdo.

Va de suyo que en cualquier encuentro voluntario destinado a resolver

situaciones conflictivas, en las partes que concurren existe un ánimo especial proclive al sometimiento de fórmulas para el acercamiento. Si no existe este “*animus negotiandi*” es improbable que se llegue a buen puerto. Si en el conflicto subyacen individuos con intereses contradichos, los componentes elementales para la negociación parten de estos supuestos.

En efecto se necesitan partes e intereses que son otra cosa que el problema a resolver.

La función primordial del negociador será encontrar la fusión de las necesidades, preocupaciones y temores que padezcan las partes, como así también la presencia cierta de otros sectores que puedan compatibilizarse (instituciones como sindicatos, obras sociales, agrupaciones, etc). Entonces el negociador deberá concentrarse en el problema en sí, demostrando con sus actos eludir situaciones personales.<sup>31</sup>

### **II.I. 2. La administración tributaria en juicio.**

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía, es el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación (Dto. 618/97, artículo 3º). La autarquía establecida en el mencionado decreto y su similar 1399/01, está vinculada con la organización y funcionamiento del organismo recaudador, sin que se le haya otorgado personería jurídica propia.

Por lo tanto no es una persona distinta al Estado Nacional (EN), concurriendo a los procesos judiciales en procura de justicia como estado

---

<sup>31</sup>.Gozaíni, Osvaldo Alfredo, Ob. Citadas.

nacional, quien –como persona jurídica de derecho público- resulta justiciable, ya sea promoviendo juicios en resguardo de los intereses fiscales o asistiendo a la defensa de aquéllos cuando es llevado a juicio por los contribuyentes mismos.

### **Capítulo II: 1. Jurisdicción y Estado**

Modernamente no se concibe un Estado de derecho sin un libre acceso a la jurisdicción, es decir, sin derecho a una tutela judicial efectiva. El derecho a la jurisdicción, derivado natural del postulado de seguridad jurídica en su acepción “seguridad por medio del derecho”, exige que el ordenamiento jurídico garantice que los terceros no avasallen derechos ajenos, y que el Estado sancione a quienes lo hagan”<sup>32</sup>

El derecho a una tutela judicial consiste, entonces, en la facultad de personas, físicas o jurídicas, para acudir a los jueces en tutela de los derechos que les asisten. Sin embargo, este derecho no se limita ni se agota en el solo acceso al órgano judicial sino que se complementa con el derecho al debido proceso adjetivo y con el derecho a tener una sentencia fundada y justa sobre el fondo de la causa.<sup>33</sup>

Según Bidart Campos el titular del derecho a la jurisdicción -comúnmente llamado *justiciable*- es tanto el hombre como las personas jurídicas y asociaciones, y también a veces en sentido amplio el propio Estado. Este esquema de derecho no es solamente ejercido únicamente por quien toma

---

<sup>32</sup> Alterini, La inseguridad jurídica, pag. 25.

<sup>33</sup> CSJN, 26/8/97 “Troche Báez, Prostacio c/Salvador Olivadese e Hijos SRL S/JUICIO Laboral” LL 1998B-718, voto del Dr. Vazquez.

la iniciativa de un proceso, sino que el demandado también titulariza el derecho a la jurisdicción.<sup>34</sup>

El derecho a la jurisdicción de demandar al Estado debió recorrer un largo camino, cuyo derrotero se vio frecuentemente asediado por leyes que, con fundamento en la emergencia económica, intentaron obstaculizar o entorpecer el acceso a los estrados judiciales.

La doctrina administrativa nos muestra tres momentos principales en la evolución de esta materia:

A) En el primer momento, remontémonos al año 1864, imperó el criterio de indemandabilidad del Estado, interpretándose que la CN en el entonces art. 100 -hoy 116- que se refería como parte actora y no como demandada.

B) En el año 1900 se sancionó la ley 3952, que consagró el requisito de la venia legislativa cuando se demandaba al Estado público, no siendo necesaria cuando actuaba como “persona de derecho privado”. El requisito es finalmente derogado por la ley 11634 en 1932 y sustituido por el reclamo administrativo previo.

C) Finalmente con la sanción de la Ley 19549 Nacional de Procedimientos Administrativos se “determina una doble vía para el agotamiento de la vía administrativa como requisito previo a la instancia judicial: la de recursos administrativos cuando se trate de la anulación de un acto administrativo, o de un reglamento, o la del reclamo administrativo previo, cuando se solicita una pretensión del particular que no ha merecido un

---

<sup>34</sup> Bidart Campos, Manual de la Constitución reformada, T.II, Pag. 288.

pronunciamiento de la Administración. Son dos vía idóneas la recursiva y la reclamatoria, ambas para agotar la vía administrativa, diferenciándose en la naturaleza de la pretensión.<sup>35</sup>

No caben dudas de que, en nuestro derecho constitucional, el Estado federal es justiciable desde que el propio texto constitucional, en su art. 116 alude “a los asuntos en que la Nación sea parte”, afirmación que evidentemente presupone la justiciabilidad.

### **II.II. 2 El estado litigante**

Tres son las cuestiones principales en relación al Estado como litigante, que se han ocupado la doctrina como la jurisprudencia:

A) La garantía de igualdad ante la ley. Está consagrada en el art. 16 de la CN incide directamente en el proceso, en tanto se espera de la ley procesal una equiparación entre las partes litigantes. No obstante ello, la Ley 3952 prevé plazos más amplios para la contestación de las demandas contra la Nación (art. 338 CPCCN) y la declaración por oficio de los funcionarios citados a absolver posiciones (Art. 407) entre otras.<sup>36</sup>

B) El reclamo administrativo previo: la CSJN también se ha referido a las finalidades del reclamo administrativo previo destacando “ la de otorgar al Estado la posibilidad de rectificar su rectitud, evitando juicios innecesarios”, los que “se apoyan en evidente razones de economía procesal”. También ha afirmado que “la finalidad del reclamo administrativo previo es producir una

---

<sup>35</sup> Canosa, Las reformas al régimen de juicios contra el Estado y la ley de emergencia económica. P.33

<sup>36</sup> Fallos 246;194, 253;406, 250;420, 252;73, 253;406 y otros.

etapa conciliatoria anterior al pleito, dar a la Administración la posibilidad de revisar el caso, salvar algún error y promover el control de legitimidad de lo actuado”.<sup>37</sup>

C) Carácter meramente declarativo de la sentencias contra el Estado. El Art. 7° de la Ley 3952 dispones que “las decisiones que se pronuncien en estos juicios cuando sean condenatorios contra la Nación, tendrán carácter meramente declaratorio, limitándose al simple reconocimiento del derecho que se pretenda”.

Nuevamente la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) ha marcado el rumbo de la correcta interpretación de las normas. Sobre el particular ha expresado que “las normas del art. 7° de la Ley 3952 no significa una suerte de autorización al Estado para no cumplir las sentencias judiciales, pues ello importaría colocarlo fuera del orden jurídico, cuando es precisamente quien debe velar por su observancia, ya que no cabe descartar la ulterior intervención judicial para el adecuado acatamiento del fallo, en el supuesto de una irrazonable dilación en su cumplimiento”.<sup>38</sup>

Si bien existen autores que consideran que la norma interpretada dentro de las fronteras delineadas por la Corte es razonable, otros se alzan contra su legalidad por entender que se está frente a un “privilegio irritante” del que carecen todos los demás justiciables.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> CSJN 30/7/91, “Gasparri y Cía SA s/demanda de repetición, ganancias capitales” LL 1991-E-640; en el mismo sentido CJN, 10/5/88 “La Estrella SRL c/Pcia. Del Chaco s/demanda contenciosa administrativa” LL:1988-D-129.

<sup>38</sup> CSJN, 9/6/99 “Cresta, José V c/Dirección Nacional de Vialidad”, SAIJ 0053368.

<sup>39</sup> Bidart Campos “Obras citadas”, Pág. 472

## **TITULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

### **I Capitulo Unico**

#### **III. I.1. Principio de Legalidad**

Nuestra Constitución Nacional (CN) dice en su art. 4to. *“El gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional, formado del producido de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativamente y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y...”*

A su vez el art. 14: *Todos los habitantes de la Nación gozan de los derechos conforme a las leyes que reglamente su ejercicio de peticionar a las autoridades”.....*<sup>40</sup>

En materia tributaria, este es, tal vez, el principio más antiguo, pudiendo rastrearse sus orígenes hasta la Carta Magna inglesa, que limita las facultades del Rey para establecer tributos sin el consentimiento de los afectados, lo que, con el avance del parlamentarismo se tradujo en el llamado “principio de reserva” en virtud del cual ciertas restricciones u obligaciones impuestas a los habitantes, sólo podían ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.<sup>41</sup> Es, precisamente, la violación de la máxima “no hay tributo sin representación” la que constituye la chispa inicial de la lucha por la independencia de las colonias inglesas que habría de desembocar en la

---

<sup>40</sup> Constitución de la Nación Argentina – Santa Fe –Paraná 1994 Art. 4 y 14.

<sup>41</sup> Soler, Osvaldo H. Obras citadas.

creación de los Estados Unidos de América.

Similares orígenes tiene la Revolución Francesa, y por ello el principio de reserva se plasma en el artículo V de la “Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano” del 27 de Agosto de 1789 en tanto dispone que “La Ley no tiene derecho a prohibir más que las acciones nocivas a la sociedad, Nadie podrá impedir lo que la ley no prohíba y nadie puede ser obligado a hacer lo que ella no ordene”.

Estos antecedentes son recogidos en diversos intentos constitucionales argentinos, para reflejarse actualmente en el art. 19 de la CN cuando expresa en su parte final “que ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que la ley no manda, ni privado de lo que ella no prohíbe”.

En razón de ello, es un derecho de rango constitucional el hecho de peticionar ante las autoridades sobre cualquier situación conflictiva, ya sea de índole civil, comercial, laboral, tributario, y/o penal tributario.

El principio de legalidad en la tributación, ordena que el nacimiento de la obligación tributaria sólo debe producirse, sobre la base de la existencia de una ley formal que así lo disponga, es decir, expresa la regla del aforismo latino que dice “ *nullum tributum sine lege*”. El catedrático Osvaldo Casás lo enuncia como un “principio del Derecho Constitucional tributario”; y detalla, que el principio de legalidad surge en la historia, ligado básicamente a dos materias: la condición de súbditos de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de

legalidad tributaria).<sup>42</sup>

Puntualiza que este principio constitucional de *reserva de ley* se convierte en el mecanismo técnico con el cual se concreta la legalidad en materia tributaria. Como en otras áreas del ordenamiento financiero, las decisiones fundamentales en relación a los gastos e ingresos públicos deben ser tomadas a través de una ley concreta. Considera el mismo autor, que un ejercicio de potestad tributaria normativa (impuesta por el orden legislativo a sus súbditos mediante ley) y otra aplicativa, (una conquista del derecho de la preeminencia de la ley sobre todas las cosas, en un estado de derecho) debe exigirse a la Administración la conformidad en todas sus actuaciones, a la Ley.

Pero además, extrema que dicha ley establezca claramente el concepto del *hecho imponible*, definiendo los componentes del elemento objetivo, el hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla.

El Constitucionalista Linares Quintana ubica al principio de legalidad como los límites al poder impositivo, describiendo en forma general, para que luego se incursione en el particular, *principio de legalidad fiscal*.

El profesor Dino Jarach, denomina como la *partida de nacimiento del derecho tributario* a este principio, que también lo denomina reserva de ley.

Para el profesor Luqui, Juan Carlos, lo considera *causa fuente* de la obligación tributaria, y para el Dr. Héctor Villegas, regla rectora de la materia

---

<sup>42</sup> Jose Osvaldo Casás “Derechos y Garantías Constitucionales” Pag. 216 y sgtes.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

tributaria, tratándolo también como fuentes de producción de las normas jurídicas del derecho.

Hoy se exige no solamente que los tributos sean establecidos por leyes emanadas del Congreso de la Nación, respetando las prescripciones de los art. 52 y 77 al 84 de la CN, sino que se deben enlazar en el campo fenomenológico concreto de la realidad de los hechos impositivos, como el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo de los contribuyentes.

La Constitución nacional preserva el derecho de propiedad en los principios que fundan la declaración de inconstitucionalidad del tributo por razón de desigualdad, desproporcionalidad, iniquidad o ilegalidad. El avance del Estado en el ejercicio de sus actividades impositivas, cuando desconoce las limitaciones constitucionales que salvaguardan los derechos y garantías de los individuos, genera la debida reparación del daño por responsabilidad contractual.<sup>43</sup>

El principio de legalidad impone que tanto el procedimiento administrativo como el acto final de determinación, se conduzcan dentro de las normas que establezca la ley, es decir, que la actuación de la Administración deber ser absolutamente reglada y no discrecional.

No obstante ello, en la actualidad es común, que el Poder Ejecutivo, allanándose al art. 99, inc 3°, 3er párrafo relativo los dictados de Decretos de necesidad y Urgencia (DNU) y se excluyen de tal procedimiento “ las normas que regulen la materia penal, tributaria, electoral o el régimen de los partidos

---

<sup>43</sup> Navarrine, Susana Camila “La responsabilidad del Estado en el ejercicio del poder impositivo” Derecho Fiscal- Tomo XXXVIII –Pág. 389

políticos” .. Tal contradicción lo complementa con el art. 100 inc. 7° al fijar como competencia del jefe de gabinete de ministros la de “Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar las Ley de Presupuesto Nacional”

Las VII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario recomendaron que, por ejemplo, respecto de los incentivos fiscales, sólo pueden ser creados por ley formal, salvo que la Constitución admita la delegabilidad de las facultades en el Poder Administrador, en cuyo caso es aconsejable que la ley delegante establezca las condiciones y límites estrictos de su otorgamiento por el Poder Administrador, sin concederle facultades discrecionales.<sup>44</sup>

Asimismo en las XV Jornadas de Caracas, Venezuela de 1991, unánimemente se estableció que la irretroactividad de las normas jurídico-tributarias constituye una exigencia fundamental del Estado de Derecho, como expresión directa de sus principios formadores; los de legalidad, seguridad jurídica y reserva de ley.<sup>45</sup>

En las XIX Jornadas celebradas en Lisboa, Portugal, en el año 1988, se abordó el tema de “Criminalización de las infracciones tributarias”, incluyéndolas en la órbita sancionatoria tributaria y concluir como punto III de las recomendaciones “La descripción de los tipos penales debe ajustarse al principio de reserva de ley”.

Finalmente en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizado en Quito, Ecuador, 2004; en las recomendaciones resueltas, se aceptan los medios alternativos de soluciones de controversias en

---

<sup>44</sup> VII Jornadas Tributarias realizada en Caracas, Venezuela, 1975

<sup>45</sup> Jose O. Casas Obras citadas, pag. 222.

materia tributaria, adecuando la legislación de cada países miembros del ILADAT. No obstante ello, el catedrático O. Casás ha votado a favor de estas introducciones legislativas, tan solo en el orden “de lograr una redacción dogmáticamente mas consistente”, no siendo favorito de estos mecanismos.

### **III. I. 2 Principios de Igualdad y Generalidad**

Dino Jarach señala, respecto del principio de igualdad, que el mismo no significa simplemente igualdad ante la ley, sino que la ley debe otorgar igual tratamiento en iguales condiciones, pero sin proponerse destruir las desigualdades naturales.<sup>46</sup>

La CSJN en diversos fallos se refiere a este principio señalando que no se trata de igualdad numérica, que daría lugar a mayores injusticias, sino de la necesidad, de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en análogas situaciones, agregando que además constituye una excepción al principio de generalidad ya que tiene validez constitucional por no otorgarse como antaño por razones de clase, linaje o casta, sino por circunstancias de orden económico o social.

Asimismo, Mainieri destaca que la igualdad y la equidad en la distribución de las cargas tributarias no se verían vulneradas, en tanto el mismo texto constitucional dictadas por el mismo Parlamento, sean leyes enderezadas y encomendadas al logro de la promoción sectorial o regional.<sup>47</sup>

---

<sup>46</sup> Jarach, Dino “Curso de Derecho Tributario” Cap. IV, Ed. CIMA 3ra. Edición - pág. 75 al 117.

<sup>47</sup> Mainieri, Josefina I “Regímenes de promoción a los organismos de aplicación y DGI”, Revista de Impuestos XLIV-B, págs.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

Lo que destacamos de ambos principios es que la alternativa de solución de conflictos entre fisco-contribuyente, no excluya en su redacción a determinadas situaciones de contribuyentes que por su categorías y/o monto de las obligaciones tributarias, sean discriminadas como no relevantes y queden marginadas de la transacción.

Atento a ello, es necesario adecuar nuestra ley de procedimiento tributario Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) incorporando aquellas modificaciones que contemplen una solución alternativa en conflictos que se suscitan en materia tributaria. Dichas soluciones alternativas, llámese Mediación Fiscal o Arbitraje Fiscal merece un capítulo aparte dentro del cuerpo de la Ley de rito, enunciando tanto las circunstancias en la cuales es posible, como así también los funcionarios y organismos que intervengan en estos actos administrativos fiscales.

En aras del interés general, todos los habitantes tienen que contribuir, como principio de la Generalidad, y como tal lo dicta la CN, en su art. 17. Pero más allá de esto, el interés público, (el fisco) como el interés particular (los contribuyentes) no tienen que perder el horizonte, el primero como un acto de obligación y deber de ciudadano; siendo un acto de restricción a su riqueza; mientras que el fisco lo hace como su actividad financiera para la cual ha sido impuesta desde su creación misma. Sustraerse cada uno a esto, significaría un acto ineficiencia e ineficacia; más para la administración como forma de cumplimiento con sus institución pública.

Desde el punto de vista del Derecho, veamos si es posible la aplicación

de la Mediación a causas penales. En el siguiente capítulo desarrollaremos este tema.

### **Título IV: Mediación Fiscal y Transacción Fiscal**

#### **Capítulo I:**

##### **IV I. Relación Fisco-Contribuyente**

Resulta indudable que la relación Fisco-Contribuyente se caracteriza hoy día como tirantez, con tendencia a agudizarse. Dicha caracterización tiene como punto de partida el poder de imperio que el Estado ejerce, las más de las veces más allá de lo razonablemente discrecional. Y del otro lado el contribuyente, que tiene la posibilidad de no asentir dicha actividad estatal extraviada de la normatividad.

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 por exportaciones, hasta una simple compensación de saldo de libre disponibilidad, que involucra 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.

La posición intransigente del Fisco (en casos en los que procede su allanamiento o desistimiento) 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 encuentra en riesgo, la existencia misma de la empresa, el Fisco debería buscar un *equilibrio* entre su función recaudadores y la preservación de aquellas, sobrevivientes en el marco de la crisis actual, la cual provoca una recaudación insuficiente, cuya consecuencia inmediato es el incesante aumento de la presión tributaria.

La pregunta es ¿puede el Estado comprometerse en una mediación? Los Doctores Asorey y Navarrine cuestionan si el Estado puede comprometerse en Arbitraje, aspectos que pueden invocarse con fundamento para oponerse al juicio de árbitros en las cuestiones que el Estado es parte.

En materia tributaria, ciertos autores opinan que “...hay afinidad de relaciones entre el contribuyente y el Estado sobre los que, nunca puede afirmarse que no son transables. Es el caso de la compensación que el Código Civil (CC) niega para la deuda entre el Estado y los particulares (art. 823 del CC), y existe en plenitud esa compensación en la Ley 11.683. Todo ello configura la ubicación de la materia tributaria fuera de las previsiones del Código de fondo”.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> Fernández Arhex-Navarro y Zunino “La mediación y el arbitraje en materia fiscal. Conveniencia de su aplicación y regulación legal”. Ponencia del I Congreso Internacional de Prevención y Administración de Conflictos (1998).

## **IV- CAPITULO II: La Mediación Fiscal**

La mediación fiscal es una de las formas alternativas de resolución de conflictos. Es un procedimiento que se emplea para resolver cuestiones entre el fisco y el contribuyente. Es alternativo, ya que no reemplaza la vía judicial (siempre queda abierta la vía del proceso judicial).<sup>49</sup>

El objetivo es reducir el costo presupuestario de la justicia y agilizar el proceso. A veces la tramitación del caso en los juzgados está muy alejada del conflicto, al dar mayor énfasis a la formalidad y no haber un cabal contacto con las necesidades, deseos, y sobre todo, intereses de las partes.

La mediación fiscal es un acuerdo, en el cual no se transa sobre la pretensión fiscal, sino lo que se trata es, de determinar cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una exacta determinación. La mediación tiene su fundamento en la revalorización de la transacción como medio de extinción de las obligaciones fiscales.

Por este motivo es necesario buscar normas de procedimiento fiscal que avalen a la transacción como medio extintivo de las obligaciones fiscales.

Lo que caracteriza al litigio es el hecho de que los representantes encaran la cuestión como algo que debe ganarse a la otra parte. Se trata de una relación ganador-perdedor, en la cual pierden los dos por los costos que se incorporan al proceso (representación, tasas de justicia, pruebas, etc.).

---

<sup>49</sup> Mendez Simoes, Norma E – Pieeri, Fernando M. “La Mediación Fiscal” Revista IMP 2002-A, 119

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

Los conflictos pueden afrontarse o confrontarse. La mediación fiscal evita la confrontación. Las partes resuelven el conflicto por sí mismos, inducidos por un tercero para lograr el acuerdo.

Si bien se asemeja al arbitraje como método extrajudicial. A diferencia de éste y del juicio, la mediación es un procedimiento no-adversarial. En los métodos adversariales el juez o árbitro están investidos del poder que el Estado les otorga y sobre la base de éste deciden en el marco de las normas igualmente sustentadas de acuerdo a un procedimiento reglado, independientemente de cuáles sean los intereses de las partes.

Por el contrario, la mediación desplaza el centro de la solución del conflicto, desde la obligatoriedad de la decisión del tercero hasta los intereses de las partes para que sean éstas, quienes de forma autónoma encuentren una solución satisfactoria al conflicto.

Cada parte representa un interés: “El interés público atribuido a la administración tributaria por la ley no puede prescindir del interés legítimo del contribuyente” Es deber del contribuyente contribuir al gasto público (conforme Art. 4º CN). Pero a su vez, es un derecho del contribuyente la correcta realización del interés público encomendado a la administración tributaria, lo cual supone la necesaria asociación entre el contribuyente y el Fisco para el cumplimiento del interés fiscal.<sup>50</sup>

El interés fiscal no está encargado en forma exclusiva a la administración tributaria. Tanto el contribuyente como el fisco están vinculados, a través de una

---

<sup>50</sup> Rosembuj, Tulio “Criterios Tributarios”, Año XV N° 135 p. 31-49

ley formal, al sostenimiento del gasto público.

El interés público al cual está abocada la administración tributaria estriba en la eficacia de su función y los procedimientos que la ley establece para la obtención regular de sumas de dinero para afrontar el gasto público. Es un error pensar el vínculo entre el contribuyente y el Fisco como una relación de poder. El “poder fiscal”, como lo denomina Jarach, culmina con la creación de la ley que impone los tributos. Luego, ambas partes se someten a esa ley, en pie de igualdad.

Quienes interpretan a la relación entre el contribuyente y la AT como una relación compleja que abarca tanto obligaciones de dar como de hacer, resalta la supremacía del Estado sobre los contribuyentes, en razón de que -en materia de derecho formal- la discrecionalidad de la AT de dictar órdenes que afecten a los contribuyentes, se ampara en las facultades que la LPT atribuye a la misma. Esta discrecionalidad no revela la presencia del contribuyente para su ejercicio.

No obstante, nuestro sistema tributario es de *autoliquidación*, es decir, que la AT se vale de lo que el Contribuyente ha exteriorizado como situación tributaria a una determinada fecha, se plasma en un formulario con carácter de Declaración Jurada.

La AT tiene la última palabra al detentar las facultades amplias de impugnar esa liquidación realizada y, en consecuencia, determinar de oficio, las diferencias ostentadas, con el agregado de la imposición de multas.

“Se observan momentos de discrecionalidad difusa en los que la decisión

administrativa del caso concreto se apoya en la ponderación de los intereses puestos en juego”.<sup>51</sup> Se refiere a que la misma carece de certeza necesaria para fundar sus actos administrativos, dejándose llevar u optando el funcionario actuante por el simple fin recaudatorio.

Hay que distinguir los distintos tipos de intereses (público, del contribuyente y el fiscal). Se considera al interés fiscal como un todo, conformado tanto por el interés público como por el del contribuyente. En determinados casos, el interés público está contrapuesto al interés fiscal, como ejemplo, cuando el Fisco persigue judicialmente el cobro de un crédito tributario.

Dicho juicio provoca estado de insolvencia en el deudor del crédito y no cumple el objetivo que tuvo el art. 4º de la CN de proveer al gasto público con las contribuciones que deben erogar los contribuyentes. “La combinación entre el interés administrativo y el interés particular propicia la discrecionalidad compuesta”, se traduce en que la administración fiscal tiene ese derecho discrecional de prescindir de la colaboración del contribuyente, en aras de cumplir con el cobro del crédito público. Expresa Rosembuj que ambos intereses se encuentran en pie de igualdad.

Toda vez que se hace lugar al interés particular, en la discrecionalidad unilateral de la administración para conformar la llamada discrecionalidad compuesta, se atempera la autoridad administrativa, dando lugar al interés fiscal.

El consenso se puede manifestar en un acuerdo contractual, de fondo

---

<sup>51</sup> Rosembuj, Tulio : Obras citadas.

negocial, en cuya virtud finaliza los conflictos de intereses a través de concesiones recíprocas. Este contrato tiene su fundamento en la transacción.

### IV- Capítulo III: La Transacción

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

Jurídicamente podemos asignarle dos acepciones:<sup>52</sup> a) Desde el punto de vista del derecho sustancial es un acto jurídico bilateral (contrato) por el cual las partes, haciendo concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas. En otras palabras, es uno de los modos (contractual) de extinción de las obligaciones: b) Desde el punto de vista del derecho procesal, la transacción es una de las formas anormales de terminación del proceso.

Para que adquiera plena validez, asimilando los efectos del acuerdo a una sentencia definitiva y firme (título ejecutivo), los ordenamientos procesales suelen exigir la homologación judicial de los convenios transaccionales de las partes.

“La transacción es la figura jurídica que mejor alienta al derecho de participación del contribuyente a influir en la función administrativa, hasta la co-decisión en la manifestación concreta de poder que le afecta.”<sup>53</sup>

---

<sup>52</sup> Garrone, José A”Diccionario Manual Jurídico Abeledo-Perrot” Ed. 2000P.733

<sup>53</sup> Rosembuj, Tulio. Ob. citadas

La transacción en el Código Civil español: “tiene por fin evitar la provocación de un pleito o poner término al que había comenzado dando, prometiendo o reteniendo cada parte alguna cosa”. La transacción supone la concreción de concesiones recíprocas.

Es la superación de las discrepancias, con intención de transar, sobre la base de un acuerdo contractual que refleja los sacrificios de cada una de las partes para conseguirlo. Recogiendo el consenso, las partes tienen el fin de finiquitar la discrepancia y no llegar a un conflicto, que lleve irremediadamente a la consecución de un litigio, que ninguna de las partes quiere y en el cual ambos pierden.

La transacción tiene las siguientes ventajas:

Primero la recomposición de las relaciones entre el ciudadano y el estado, que se hace tenso al sufrir aquél los embates de la AT por las fiscalizaciones, los operativos de control de facturación y las clausuras.

Segundo, la prevención del conflicto o su resolución amistosa, mediante soluciones no jurisdiccionales que brinden certeza al comportamiento tanto del contribuyente como de la administración liberando a ambos del alto costo que hoy por hoy supone un litigio.

### **T. IV- Capítulo IV: La Transacción Aduanera**

El modelo del Código Tributario para América Latina (redactado entre otros por Giuliani Founrouge) regula en su art. 51 “ que la transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable”. La transacción sólo tiene por objeto

cuestiones de hecho, como por ejemplo la estimación de la base imponible o la liquidación definitiva, que no pueden comprometer la indisponibilidad del crédito fiscal.

En el fallo “Establecimiento Metalúrgico Guerra SRL” El TFN afirma que “la AT no puede disponer de los créditos fiscales normados por la ley, sino en los casos y las formas que determinan las leyes”.

Si este principio fuera de carácter absoluto, la AFIP no esgrimiría la facultad de condonar deudas, por ejemplo, Rosembuj considera que conforme los intereses en conflicto la oportunidad o conveniencia de actuar en el caso concreto, incluirán reciprocidad de sacrificios cuya fuente es la actividad discrecional de la AT, si bien, con el título legal es suficiente que le habilita.<sup>54</sup>

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 figuras).

Cabe agregar que, parte de la doctrina sostiene que no puede ser aplicada por falta de regulación, excepto que se lo considere en un allanamiento. En un caso de ordenanza fiscal, derogada hoy, y con importantes limitaciones en los montos autorizados, se admitió el instituto, exclusivamente para repetición de tributos locales sobre operaciones de comercio internacional o interjurisdiccional.

La ley 23697 de Emergencia Económica –BO. 25/09/89- regula el régimen de compensaciones de créditos y deudas de particulares con el Estado

---

<sup>54</sup> Rosembuj, Tulio. Obras citadas.

Nacional y cancelación con sus saldos netos.

El Art. 36 de la citada ley estipula: “El PEN podrá establecer regímenes generales o especiales para determinar, verificar y conciliar el monto de las acreencias y deudas de particulares con el Estado Nacional, en su conjunto, y con cada una de las entidades, cualquiera fuera su naturaleza jurídica incluida la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires al 30 de Junio de 1989; *proponer y concluir acuerdos y efectuar transacciones*;.... (el destacado es propio)”

La legislación del Código Aduanero (CA) no está restringida al ámbito de los derechos aduaneros, sino que también tiene efectos sobre otros impuestos nacionales. En su Art. 761 norma: “Cuando se encomendare al servicio aduanero la aplicación, la percepción u otra función de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera.”.

De lo expuesto, se podría inferir lo siguiente: Si la transacción es posible en materia aduanera, es obvio que esta posibilidad se hace extensible sobre todos los tributos recaudados por la ANA, lo cual incluye al IVA, Impuesto a las Ganancias e Impuestos Internos, entre otros. En el caso que se llegue a una transacción sobre el valor de la mercadería importada, ello tendrá repercusiones en los derechos de importación, en el IVA que grave la importación definitiva de bienes, y en ultima instancia también en las Retenciones en Impuesto a las Ganancias, tal como preceptúan los doctores Fernández Arhex, Navarro y Zunino.<sup>55</sup>; es decir extensible, no solo a los impuestos aduaneros sino

---

<sup>55</sup> Fernández Arhex-Navarro y Zunino: Obs, citadas.

nacionales.

Es difícil mantener la vigencia del art. 841 del CC para los casos de IVA, Impuesto Internos y Ganancias, cuando esos mismos tributos han sido declarados objeto de transacción por la aplicación supletoria del art. 787 inc. d) del CA, dispuesto por art. 761 de ese mismo cuerpo legal.

El IVA prescribe otros tres supuestos en los cuales grava distintos hechos imposables. No es lógico pensar que la transacción se aplica a uno de los hechos imposables descriptos en la ley de IVA y no para el resto de ellos.

### **Titulo V: Mediación Penal**

#### **I Capitulo Unico**

##### **V. I. 1. La Mediación Penal entre fiscal e Imputado**

En lo que a materia penal se refiere, existe lo que se denomina la “Estricta legalidad tributaria”, que en la legislación brasileña así se denomina, dado que el Ejecutivo no ejerce ningún tipo de competencia normativa. Para ellos la reserva absoluta de ley representa una doble directiva: al legislador y al órgano de aplicación del Derecho. Al primero los obliga a formular los mandatos legislativos en materia tributaria; al segundo por excluir ***el subjetivismo*** en la aplicación de la ley y la creación del derecho tributario; desde una perspectiva: de la *prohibición por analogía* y desde la otra *la prohibición de discrecionalidad*.

Pero analicemos desde el punto de vista del penal tributario, en cuanto

a ser penado judicialmente por evasión y/o omisión de impuestos, regidos por la Ley 24769.<sup>56</sup>

Tal como sucede en el ámbito de derecho penal común, sucedieron hechos en los que existió un acuerdo previo, entre el imputado y el fiscal. Analizando este caso, se intentaría aproximar el caso al ámbito tributario, dado que, salvo raras excepciones, son delitos excarcelables.<sup>57</sup>

Se ha sostenido que el derecho aparece con su coexistencia, dado que un hombre no podría estar sometido a un determinado orden jurídico, sino éste no tendrá sentido. Y ello es así porque en la coexistencia nacen ineludiblemente conflictos interpersonales, que el derecho trata de solucionar.

En esta línea de ideas es importante destacar que el sistema jurídico argentino en particular, - como en casi todos los sistemas jurídicos que son similares- cuando se ha querido controlar y resolver los conflictos mediante mecanismos legales, se distinguió entre los que eran conflictos intrascendentes de las trascendentes, sin que esta denominación al solo efecto de sistematizar le quite valor a ninguno de los dos.

Los primeros sólo afectan a los involucrados en él, mientras que los segundos trascienden a las partes y conmueven al resto de la comunidad (por ejemplo causando alarma social).

En cuanto se trataba de conflictos intrascendentes se le adjudicó la

---

<sup>56</sup> Régimen Penal Tributario Ley 24769 (B.: 15/01/1997).

<sup>57</sup> Superti, Héctor Carlos “La mediación Penal entre fiscal e imputado” Revista de Jurisprudencia, La Ley (T.2001-C)

posibilidad de ponerlo en marcha sólo el interesado, mediante la denominada acción privada (generalmente cuestiones civiles).

Pero frente a los conflictos trascendentes, normalmente captados por el Derecho Penal, como convergía el interés del afectado y el de la comunidad, el Estado asumió distintas posturas.

Este tipo de conflictos abarca dos etapas, el primero involucra a las partes que humanamente se relacionan en su origen (Intrascendente) y el segundo que trasciende a las partes y es el que motiva al Estado a accionar en aras de implantar la justicia. Por ello, a este tipo de acción se le denominó popular.

Este sistema tuvo su gran desarrollo en la comunidad inglesa y Estados Unidos. En países continentales europeos, prácticamente se paso de la acción privada a la acción pública.

A nivel judicial, en los delitos de acción pública, el proceso se entabla entre el órgano estatal (fiscal) y el imputado.

Para los casos penales tributarios, podemos involucrarlos dentro de los trascendentes, ya que interesa a la comunidad toda, por estar en juego los bienes jurídicos protegidos que es la *Recaudación pública*.

Estos conflictos son caracterizados como de indisponibilidad, tanto de la acción como de la pretensión, pero la nueva corriente es *disponibilidad de la acción y mediación en la pretensión*.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> Maier Jullio, “El sistema penal hoy...” N°2 pa. 45y sgtes. Publicado en Derecho Penal Ed. Juris.

### V . I. 2. La mediación penal hoy

En la medida que se comience a reconocer la posibilidad de un consenso entre fiscal e imputado, se puede aproximar la idea de una negociación.

Obviamente, ante este nuevo panorama, proponer la mediación penal es mucho más aceptado en *la medida que se la utilice en el aspecto víctima –victimario* y que llegó la hora de extenderlo al conflicto punitivo entre actor penal e imputado.

En primer lugar, es indiscutible la posibilidad y conveniencia de aplicarla en el conflicto humano, en la relación víctima-victimario.

Más aún, importantes experiencias realizadas en los centros de asistencia a la víctimas han demostrado que hay situaciones donde lo único que se puede aportar para ayudarlas es una mediación entre ella y el victimario, tanto de recomponer la forma de convivir o de relacionarse, evitando que las conductas delictivas vuelvan a repetirse en el futuro, o que la víctima sea el día de mañana un victimario.

Esto se torna claro claridad en los conflictos planteados entre personas que necesariamente deben seguir manteniendo relación entre sí, tal como sucede en los casos de vecindad o en los problemas de familia.

Se debe señalar que muchas veces este tipo de mediaciones logra lo que no consiguen las penas, que cuando son aplicadas inconvenientemente (a pesar de su legalidad) en lugar de pacificar terminan siendo fuente de una

nueva violencia.

En la medida en que se comience a reconocer la posibilidad de consenso entre Fiscal e Imputado, necesariamente aparece la idea de negociación frente a ella y no se advierte ninguna dificultad de que esta sea dirigida, asistida y ayudada por un tercero que haga las veces de mediador.<sup>59</sup>

Se concluye que en el marco de instituciones penales que permiten el consenso de la mediación entre el Fiscal e Imputado es posible y conveniente.

Sin perderse de vista que el proceso deber ser interrelacionado y no caer en compartimientos estancos, a fin de conservar su autonomía e identidad.

En la negociación referida a la pretensión punitiva, fundamentalmente en cabeza del Fiscal, debe estar presente la voz de las partes que han vivido el conflicto humano, entre ellas la víctima, aunque no puede ser decisiva y determinante en esta dimensión. Si hubo negociación y un acuerdo en el conflicto humano, deber ser un elemento muy importante a considerar en la mediación organizada para resolver el conflicto punitivo nacido del mismo hecho.

Pero como el fiscal capta el tramo “trascendente” de dicho conflicto, no puede someterse exclusivamente a la voluntad de la víctima ni al acuerdo víctima-victimario. Tampoco puede prescindir de lo que ha ocurrido entre ellos luego del hecho.

---

<sup>59</sup> Sobre las ideas de consenso, es decir la base del acuerdo de enjuiciamiento penal, es interesante consultar el trabajo de Maier, Julio “El sistema Penal hoy: entre la Inquisición y la Composición” N° 2, Pág. 45. Derecho Penal Ed. Jurisprudencia.

El incorporar estas mediaciones ante los conflictos punitivos y al incrementar las mediaciones de los conflictos humanos, que subyacen en aquellos genera una doble ventaja, que motivan su defensa.

En primer lugar, porque si se logra una resolución del conflicto mediante la mediación , tanto en lo humano como en lo punitivo, las partes van a darle ese acuerdo un valor que a veces no le adjudican a la sentencia, que suelen dejar disconformes a todos los interesados. Esto es válido para la cuestión civil como para lo penal.

En Segundo lugar, desde el punto de vista de la política procesal y de la política criminal, va a permitir simplificar muchos casos que de esta forma van a tener respuesta y liberar a la administración de justicia de su atención, recobrando capacidad operativa para aquellos donde la forma consensuada de resolverlos no tiene cabida o no tiene eficacia.

Si la queja generalizada hoy en día es la ineficiencia del sistema penal, totalmente rebasado por el número de causas, la mayoría de las cuales prescribe o no son tramitadas con el detenimiento que merecen no es un tema menor el descomprimir la administración judicial mediante formas alternativas no adversariales que, en realidad, con el tiempo tiene que ser la manera natural de respuesta por parte del Estado frente a los conflictos, quedando como alternativa la manera adversarial y pacífica que implica el proceso.

Los reclamos que se perciben por parte de la comunidad, tienen que ver con la falta de respuestas, instalándose por ello una grave sensación de impunidad e inseguridad. Ello se vería neutralizado con respuestas como las

propuestas, debiéndose tomar conciencia que no existe una única forma de intervención estatal en los conflictos, mediante el juicio, sino que también existen otras tan o más eficientes que él (causa de sensación de abandono las víctimas del delito por parte del Estado).

En definitiva, se propone incorporar la mediación no sólo en el aspecto humano de los conflictos penales, donde ya existe experiencia, sino también en su parte punitiva (entre fiscal e imputado) en la medida que la legislación positiva admita resolver las cuestiones represivas mediante consenso.<sup>60</sup>

### **V. I. 3. Mediación Penal Tributaria:**

Como ya hemos observado, la ley madre es la 24769 y sus modificatorias.

Teniendo en cuenta que bajo ningún concepto, se pena por analogía, y que ninguna recomendación atente contra el principio de legalidad consagrado constitucional y legalmente; propondremos un procedimiento de conciliación, o mediación en la etapa pre-judicial, como condición ineludible, a fin de garantizar no solo los derechos constitucionales del demandado, sino en el orden de salvaguardar el orden jurídico protegido, que sería la recaudación.

La legislación vigente, con las modificaciones introducidas, por la ley 26735, (B.O. 28/12/2011) los mínimos se han elevado a 400.000,00 \$ la evasión simple, 4.000.000,00 \$ la agravada y 80.000,00 \$ en Evasión Simple dentro del campo de la Seguridad Social.

Ahora bien, existen los procesos penales que se denominan

---

<sup>60</sup> Superti, Héctor Carlos, obras citadas de Jurisprudencia, Pág. 606. Editorial La ley T.2001-C.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

*Procedimiento Amistoso de acuerdo mutuo*, si el monto involucrado sobrepasa el mínimo legal penal estipulado en la mencionada legislación.

- 1- En el procedimiento amistoso, en lo penal tributario, se puede acordar amistosamente, a que el imputado observe eliminar su conducta punitiva, sea omisiva o evasora. Es decir, otorgarle una segunda oportunidad, en tanto y en cuanto, hayan optado por asumir el compromiso fiscal observado oportunamente. Tal como prescribía la LEY DE BLANQUEO 26476, aquel contribuyente que asumiera su deuda incluyéndola en un plan de facilidades de pago, y si el monto de la controversia superan los montos establecidos en la 24769, sería absuelto de la aplicación de la ley penal tributaria.<sup>61</sup>
- 2- En la medida que el contribuyente cumpla con el pago riguroso de las cuotas del plan de facilidades, continuará con la prebenda, no obstante, si incurriese en mora y decae el plan, se reabre la querella y prevalece la imputación original. El requisito esencial, no encontrarse el imputado, ni querellado ni imputado penalmente previa a la incursión en este beneficio.

En el procedimiento de acuerdo común, el imputado y el representante fiscal tributario, hará prevalecer un acuerdo escrito, donde se deja constancia de los derechos y obligaciones de uno y otro. En el caso del fiscal tributario, se abstendrá de querellarlo en los próximos 3 (tres) ejercicios siguientes al del suceso (hecho controversial) y luego de la cual, queda liberado en sus cargos y recupera sus libertades individuales, consistente a cualquier ciudadano común.

---

<sup>61</sup> Ley 26476, Art 42.

## TITULO VI

### I Capitulo unico

#### VI. I. 1. La Determinación de Oficio

El procedimiento de Determinación de Oficio esta reglado en nuestra legislación en el art. 16 y siguientes de la Ley 11.683 (T.O. en 1998 y sus modificaciones). Básicamente dice que “cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables, la AFIP, procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia magnitud de aquella.

Es decir, que de no mediar una presentación de declaración jurada por parte del contribuyente, y existan indicios suficientes para determinar una base imponible, la AT procedera de oficio, a fin de lograr el objetivo, del resguardo del interés fiscal. Siempre que dicho proceso resulte ajustada a derecho... según sus perspectivas y legislaciones vigentes.

**VI .I .2 Antecedentes:** El Dr. Leonel Massad ha exponía en las Jornadas Tributarias de la MCBA sobre la Reforma Tributaria y su posible extensión al sistema municipal, la *necesidad de incrementar la recaudación, sin aumentar significativamente la presión tributaria, y teniendo en cuenta las diversas expresiones de la doctrina nacional tendientes a lograr mayor equidad y justicia;* los métodos mas efectivos para neutralizar la evasión y la aplicación de nuevos instrumentos idóneos para atenuar la regresividad atribuida al sistema, mediante herramientas adecuadas para perfeccionar la tributación directa y

progresiva.<sup>62</sup>

En este contexto, el expositor propició la implantación de métodos de determinación tributaria mínima presuntiva, que podría incorporarse en los regímenes del impuesto a los ingresos brutos, aplicables a los pequeños contribuyentes, siguiendo las pautas previstas en el IVA, al cual se lo ha denominado régimen simplificado.

Por su parte el Dr. Bulit Goñi expuso que la creación de tributos locales que incidan sobre actividades interjurisdiccionales asegura su validez constitucional cuando evitan las superposiciones impositivas y no persiguen fines discriminatorios.

Se enunciaron varias vías de acceso a la resolución de los organismos del convenio y las acciones de los fiscos y de los contribuyentes, en la relación a los procedimientos recursivos locales y la actuación de ante los organismos de convenio, comisión arbitral y resoluciones a plenario; concluyendo que el procedimiento de revisión judicial de las decisiones definitivas de los organismos del convenio multilateral, cuyos criterios jurisprudenciales derivan las acciones al cuestionamiento por la vía de la repetición, prolongan de manera compleja el ejercicio del derecho de defensa de los contribuyentes.

Por su parte el Dr. Juan Oklander planteó diversas alternativas que originan la actividad administrativa al poner en marcha el procedimiento de determinación de oficio y circunstancias que fundamentan las mismas sobre base presuntiva o ciertas sobre base de datos, documental, registraciones

---

<sup>62</sup> Jornadas Tributarias de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, 23 al 25 de Octubre de 1985.

contables, etc.

Asimismo advirtió las dificultades por las que se atraviesan al efecto, la actividad fiscal por una parte y la del deber de colaboración por parte del contribuyente, como ser en las llamadas liquidaciones provisorias de impuestos y las determinaciones de oficio con carácter parcial, analizando los criterios expuestos en la doctrina nacional y sus implicancias en la defensa de los contribuyentes.

No podemos dejar de mencionar en la actualidad, las liquidaciones “*express*” que realiza dentro del gobierno de la Provincia de Buenos Aires, la hoy llamada Agencia de Recaudación Impositiva con el Impuesto a los Ingresos Brutos, cuyo resultado es, ciertamente que el contribuyente se encuentre indefenso, ante las determinaciones que se efectúan reiteradamente, sin un previa puesta a consideración del contribuyente.

Ante este contexto se expuso la necesidad de realizar estudios conjuntos entre los funcionarios del fisco y los auditores impositivos, para conciliar las disposiciones normativas, las prácticas de las verificaciones y las experiencias de los profesionales, con el fin de armonizar las mejores soluciones para la eficacia de la recaudación y las garantías de los contribuyentes, en el marco de la legalidad.<sup>63</sup>

La AT con el fin de fortalecer la estructura jurídica, mejorar la técnica tributaria, asegurar las garantías de los contribuyentes y perfeccionar los métodos de recaudación, han de valerse de diversas herramientas; tales

---

<sup>63</sup> Jornadas Tributarias de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, 23 al 25 de Octubre de 1985.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

como reestructuración de los textos legales y su actualización, mejorar la técnica legislativa para su mejor comprensión, ordenamiento metodológico integral, agilizar los procedimientos, estimular y simplificar las formas de cumplimiento;

Como así también superar obstáculos normativos para una eficiente actividad administrativa y enfatizar el ordenamiento legal en los cánones de los principios generales del derecho.

Básicamente el esquema del procedimiento de Determinación de Oficio, normado en los artículos 16 y siguientes de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) (LPT) es como sigue.

### **VI. 2. ESQUEMA**

Se inicia corriéndole vista al contribuyente o responsable, la que debe contener:

- -Impugnaciones o cargos.
- -Detalle fundado de los mismos.
- -Normas aplicables para la defensa.
- -Las sanciones que pretendan imputarle.

La vista debe contener los requisitos del acto administrativo, que están contemplados en el artículo 7 de la Ley De Procedimientos Administrativos.

El contribuyente tiene 15 días hábiles para contestarla, prorrogable por otros 15 días más. El Juez Administrativo puede negarse, mediante resolución fundada, a otorgar esta prórroga. No obstante, la doctrina se manifiesta a favor de recurrir

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

esta negativa, encontrándose con las siguientes posiciones:

- -No es recurrible.
- -Es susceptible de impugnación por recurso de revisión.
- -Es recurrible por Recurso de Reconsideración, si se denegara, quedaría expedito el Recurso de Apelación ante el Director General o el Recurso Jerárquico.

El contribuyente durante dicho plazo debe efectuar por escrito su descargo y ofrecer todas las pruebas que hagan a su derecho.

Dado que la normativa aplicable no menciona los tipos de prueba admitidos, doctrinaria y jurisprudencialmente se ha adoptado un criterio amplio de recepción de las mismas, siendo que únicamente no serán aceptadas aquellas que fueren manifiestamente improcedentes, superfluas o meramente dilatorias.

Las mismas pueden ser:

- Informativa.
- Testimonial.
- Pericial.
- Documental.
- Confesional.

En el momento de contestar la vista se ofrecerán y acompañarán las pruebas. El Juez Administrativo deberá notificar a las partes las pruebas admitidas y las fechas de audiencias, ordenando su producción en el término de 30 (treinta) días, prorrogable por un lapso igual y por única vez.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

De presentarse pruebas documentales u otras de las mencionadas, se corren vista a la sección administrativa de la división fiscalizadora en la que se origino la causa, para que en el término de 10 (diez) días hábiles, se expida contestando los puntos observados.

Al volver el expediente al área de la División Revisión y Recursos que actúa en la causa, el Juez Administrativo deberá resolver y en relación a la contestación de los puntos observados, otorgará una nueva vista al contribuyente, quien tendrá otros 15 (quince) días hábiles administrativos para responder dicha vista.

Para el caso de rechazarse o no admitirse la prueba, el Juez Administrativo debe en la resolución que emita, dar el fundamento suficiente de su accionar.

Si el contribuyente no produce la prueba, el Juez podrá dictar resolución en la que prescinde de estas.

Algo característico de la apertura a prueba, es un principio de legalidad objetiva, por el cual la AT debe sujetarse a la ley como uno de los pilares del Estado de derecho, no pudiendo apartarse de ella. El principio de verdad material de los hechos, es que debe ajustarse a los hechos, con prescindencia de lo que hayan sido alegados o probados por el particular, de lo contrario los actos de la AT estarían viciados.

Evacuada la vista o transcurrido el término señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 (quince) días y dicho acto se expedirá sobre las

objeciones u observaciones sobre las pruebas producidas y fundamentar las razones por aquellas a la que no se hizo lugar.

La resolución debe contener:

- El impuesto determinado.
- Liquidación de los intereses.
- En su caso, la actualización.
- Las multas aplicables.

Si no se hace mención a estas últimas, implica que se decidió no aplicar sanción, no pudiendo efectuarlo con posterioridad.

No será necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si, antes de ese acto prestase el responsable su conformidad, con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el fisco.

### **VI. 3. CADUCIDAD**

Si transcurridos 90 días hábiles de la contestación de la Vista o vencido el plazo de 15 días concedidos para contestarla el Juez Administrativo no dicta la respectiva resolución, el contribuyente está facultado a pedir un pronto despacho.

Si transcurrido otros 30 días hábiles desde la presentación del escrito solicitando pronto despacho, no se dicta la resolución, se produce la caducidad, aunque la AFIP puede, por única vez, iniciar un nuevo procedimiento debiendo

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

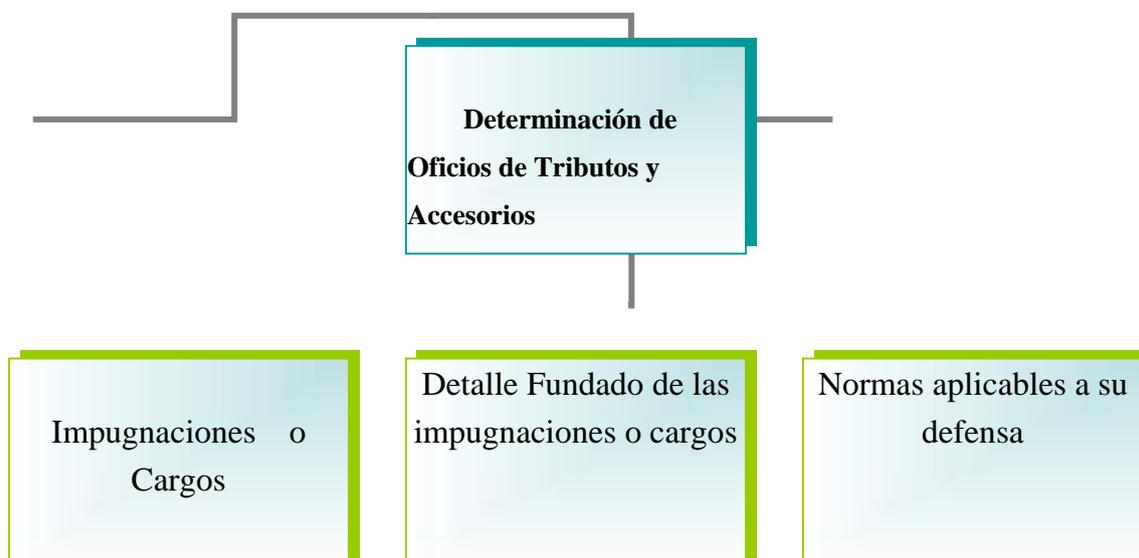
para ello solicitar autorización al Director General, con los fundamentos respectivos.

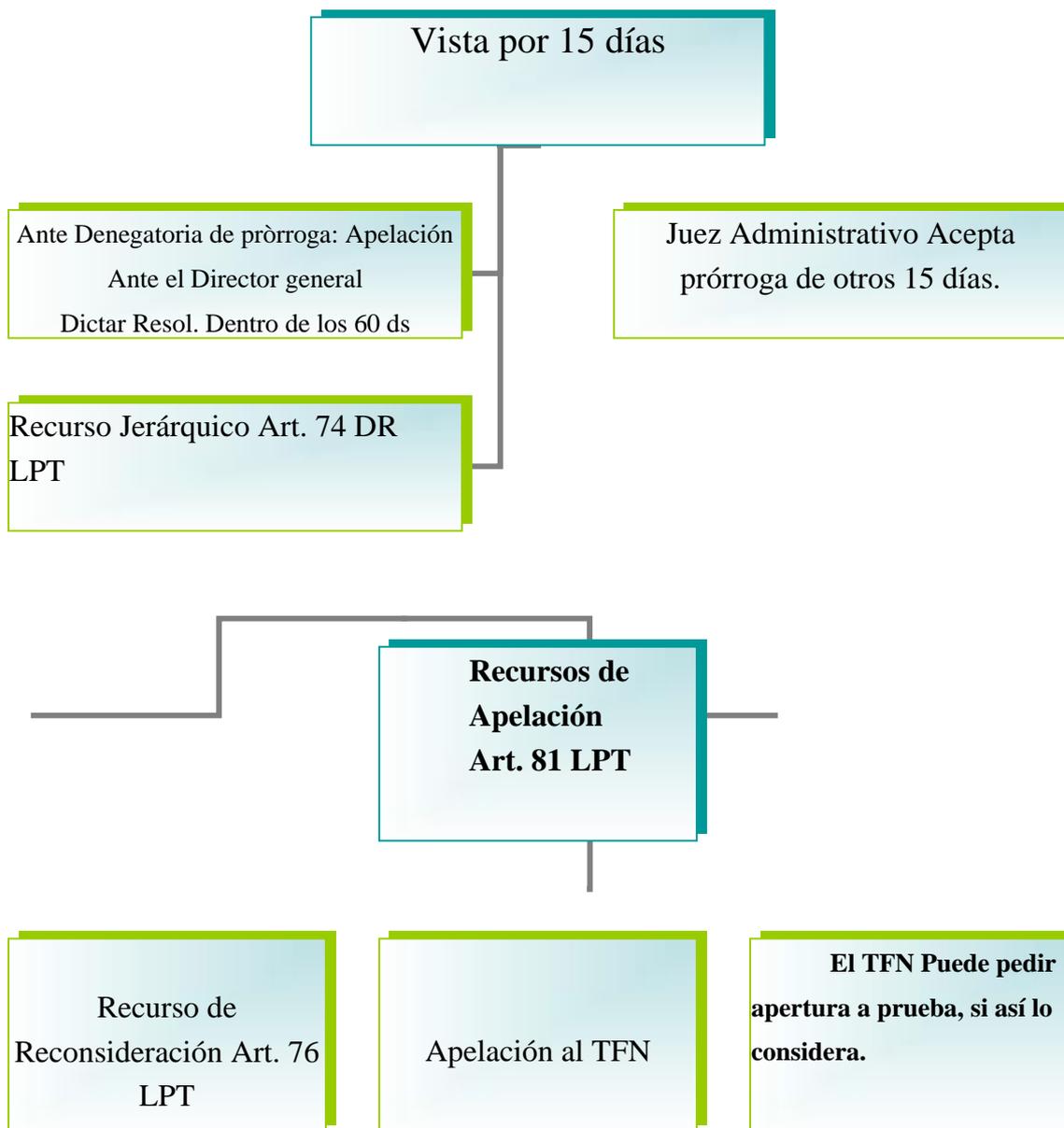
Es conducente realizar la siguiente acotación, todo lo actuado por la Administración Federal de Ingresos Públicos será válido para utilizar en la nueva actuación que se inicie.

Agotada la vía administrativa, por haber transitado todo el procedimiento recursivo por ante el superior jerárquico y, eventualmente, por ante el Tribunal Fiscal de la Nación, la resolución “causa estado”, siendo sólo impugnabile en vía judicial mediante la acción contencioso administrativa.

### VI. 4. Gráficamente se ilustra de la siguiente manera:

#### PROCEDIMIENTO de Determinación de Oficio





**Resumen del Procedimiento:** la Demora de los casos pueden llegar a 100 días hábiles, aún antes de resolverse la remisión al TFN. Entonces, los intereses que se acumulan son considerables, tanto para el contribuyente como la omisión de fondos que pierde al fisco en recaudar. Asimismo debemos considerar los tiempos de las ferias fiscales y judiciales, que en algunas ocasiones no son coincidentes, especialmente en las ferias invernales, como ha sucedido en el año 2010.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

A estos tiempos hay que sumarles los que se manejan en el TFN, para el caso en que se decida por esta vía y su posterior remisión a Cámara, si existiese disconformidad de las partes, que es lo usual. Su posterior remisión a la Corte Suprema de Justicia, si es que están en juego ciertas normas de carácter federal y vulneran nuestra carta magna; se internan el expediente, en un período en que no se puede precisar los tiempos.

Pues allí quedarán para su tratamiento, de acuerdo a la premura que dispongan los integrantes de la corte, respecto de sus prioridades políticas, hasta su sentencia final; para lo cual es inestimable la demora en que se incurre para este proceso y la resolución del mismo; aunque se aclara, no son la mayoría de los casos a resolver.

Dependiendo con la celeridad con que se trabajen en cada juzgado y la magnitud de expedientes que allí se procesan, es la resolución de la contienda. Siempre es excesiva la demora y el crédito fiscal se diluye en el tiempo, con el correspondiente deterioro de los ingresos tributarios a la caja fiscal.

### **PARTE III**

#### **Título VII: LEGISLACION COMPARADA: ARBITRAJE Y TRANSACCION**

##### **Capítulo I:**

##### **VII. I.1 ANTECEDENTES**

Los Mecanismos alternativos de solución de conflictos en materia fiscal

fortalecen el principio de seguridad jurídica mejorando la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente.

La efectividad de la Administración Tributaria, entendida como la capacidad que tiene la AT de crear un riesgo real sobre los contribuyentes incumplidores, es una característica de la cual depende el grado de éxito que se tenga en materia de recaudación.

Ciertas variables inciden positivamente en el cumplimiento tributario: siendo uno de ellos las características estructurales de sus sistemas impositivos diseñados.

### **VII. I. 2 Antecedentes internacionales del arbitraje en materia tributaria.**

En general las disputas a nivel internacional se solucionan con la firma de Convenios de Doble Imposición Internacional, al cual cada país suscribiente se somete sin reservas.

Hacia fines del Siglo XIX se presentaban serios inconvenientes internacionales a la luz del auge del comercio entre distintos países, especialmente en Alemania, proponiendo la constitución de tribunales mixtos para cuestiones tributarias, como paso previo a la conformación de una Corte Internacional; llamado a intervenir en conflictos entre Estados y entre un Estado y los particulares.<sup>64</sup>

Asimismo determinados organismos internacionales como la Internacional Fiscal Association, contemplaron tribunales arbitrales como

---

<sup>64</sup> Giuliani y Forouge, ob. Citadas.Pa. 412.

instrumentos adecuados para lograr decisiones en situaciones conflictivas entre diferentes países.<sup>65</sup>

En los Convenios de Doble Imposición debieron prever resolver las disputas que se originaban por su aplicación, entonces aparecen los mecanismos arbitrales como una solución de los conflictos.

En el derecho tributario internacional fue utilizado *ad-hoc* en diferentes casos, pudiendo señalarse entre otros, la disputa sobre el impuesto extraordinario entre Francia y España en 1922, bajo el arbitraje de Suiza.

Los casos de impuestos resueltos después de la segunda guerra mundial por la Comisión de Conciliación, formada por Estados Unidos, Italia, y Francia, y un no tan lejano caso de arbitraje entre Estados Unidos, el Reino Unido, Irlanda del Norte y la Comisión de Energía Atómica de la Comunidad Europea referente a la gravabilidad de los empleados de esa comisión por sus trabajos en el Reino Unido.<sup>66</sup>

Existen procedimientos de acuerdos amistosos (Mutual Agreement Procedure). El art. 25 del Modelo de La OCDE de 1977 adopta las propuestas efectuadas por el Comité Sobre Cuestiones Fiscales, estableciendo entre otros puntos, que si un Estado acarrea un impuesto no previsto en el convenio, puede presentar el caso a las autoridades competentes del Estado contratante en cuyo territorio reside, estableciendo un plazo de tres años para presentarlo.

La autoridad competente se esforzará en hallar un acuerdo de manera

---

<sup>65</sup> Recomendaciones del Quinto Congreso en Zurich: Cahiers of Droit Fiscal Int'l Vol XX pag.103.

<sup>66</sup> Lindenrona, Gustaf y Mattson, Nils, Nordest y Söners. Estocolmo 1981.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

que, se allanen de mutuo acuerdo a una solución satisfactoria para ambos, observando óptimas condiciones a todos los métodos y técnicas bilaterales adecuadas para aplicar un procedimiento verdaderamente amistoso.

Es importante señalar cuales son los puntos sobre los cuales versan los procedimientos aplicados:

- Definición de las disposiciones de las convenciones
- Solución a los problemas de doble imposición no contempladas en las convenciones.
- Determinación de nuevos tributos de ser necesarios,
- Armonización entre la imposición interna y las disposiciones de los tratados.

Si bien el procedimiento amistoso ha sido reconocido como útil, surgen ciertas particularidades como en los casos de Precios de Transferencia que son menos que perfectos para resolver controversias a nivel internacional.<sup>67</sup>

En general, la mayoría de los países son dependientes del Impuesto a las Ventas, siendo en América Latina una de las principales fuentes de ingresos, pasando del 19,6% al 31% hacia el año 1990, representando el 4,4% del PBI. Los países más dependientes de ésta estructura son la Argentina, Chile y Uruguay, representando el 7,7% del PBI, con alícuotas relevantes respecto del resto de la región.

En países altamente desarrollados como el Japón, con alícuota del 5% representaba el 6,6% de la recaudación, como en Chile el 40,5%, con alícuota

---

<sup>67</sup> Art. 25 Commentary on Article 25 of the 1977.O.E.C.D. Model Double Taxation Convention

del 19,9%; en la misma fecha -2003- en la Argentina representaba el 21,55% con una alícuota del 21%.

Respecto de la presión tributaria, mientras que en países integrantes de la OCDE representaban un 37,3%, en América Latina el 16,55% del PBI para el año 2000. Asimismo, dentro de América Latina, en Brasil representaba el 32,9% del PBI, Argentina el 21,5% y Chile el 19,3%; siempre considerando al IVA como impuesto de referencia.

Las variables a tener en cuenta son las de carácter económico y demográfico. En regiones que componen la OCDE tienen una fuerte composición las Contribuciones a la Seguridad Social, dada su dimensión demográfica, cuya necesidad de financiación a la clase pasiva se impone fuertemente.

Otra característica importante es el análisis del poder de compra, medido en % de PBI per cápita, pues es altamente positiva, según estudios empíricos, representando un 16% en promedio con una recaudación del 22%.

Otra variable es la de Calidad Institucional, que ha dado alto rendimiento en países Escandinavos (Noruega y Finlandia) y Canadá.

Hasta aquí la conclusión es que, las variables medidas en relación a calidad institucional, efectividad del gobierno, transparencia, calidad de la regulación, imperio de la Ley y como el control e índices de corrupción; demuestran un alto grado de significancia en la recaudación.<sup>68</sup>

---

<sup>68</sup> IR05//revista Instituto AFIP.Pag. 154.

Si bien la deuda tributaria debe enlazarse al hecho imponible comprobado, el medio para determinarla no es siempre absoluto, sirviendo como ejemplo los regímenes de estimación objetiva singular, puesto que la única deuda tributaria exigible será la que fue objeto de la transacción, y no otra; y en esa medida se constituye el deber de contribuir en el caso singular y concreto.

El acuerdo es la cuantificación cierta de la determinación de la capacidad económica relativa gravada por el tributo y el solo modo de contrastar la legitimidad de la actuación administrativa.<sup>69</sup>

### **VII- Capítulo II: La Transacción en Europa**

#### **VII. II.1 ALEMANIA**

La Ordenanza Administrativa Alemana en sus Art. 80 y 90 establecen un acuerdo armónico entre ambas partes, es decir AT y contribuyente colaboran en averiguaciones del hecho implicado. La AT a fin de establecer la realidad material de los hechos y el contribuyente en su deber de colaborar y arribar a una conclusión válida.

Asimismo en su Art. 201, al finalizar la actuación inspectora, obliga a las partes a una entrevista final donde se discutirán los hechos controvertidos, a menos que no se produzcan modificaciones algunas en los fundamentos de la imposición, o el obligado tributario renuncie a la entrevista.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Rosembuj, Tulio “Procedimientos Tributarios Consensuados. “La transacción Tributaria” I.E.F.P.A. Oct.2001.

<sup>70</sup> González de Cuellar señala que este artículo es el artificio de la expedida vía para que ambas partes arriben a un acuerdo controversial y la posterior calificación jurídica. 2005.

La jurisprudencia alemana ha reconocido la necesidad práctica de los acuerdos recíprocos en materia tributaria sentando la doctrina de sus efectos obligatorios, válidos hasta la actualidad. Siempre versan sobre acuerdos de hechos y descartan la posibilidad de versar sobre cuestiones de derecho.<sup>71</sup>

No obstante la doctrina se ha manifestado partidaria de abarcar no solo las cuestiones de hecho sino también de derecho dado la estrecha relación entre ambas y las serias dificultades para lograr una nítida distinción entre ambas.

Anualmente recurren alrededor de 50000 actuaciones ante la Justicia Tributaria (Tax Court) principalmente en relación al cómputo de gastos en el Impuesto a la Renta, Impuesto sobre los Beneficios Eventuales y el Impuesto al Valor Agregado.<sup>72</sup>

Existen otras dos instituciones apropiadas para prevenir conflictos en materia tributaria que son: la declaración y la información vinculante. Por este medio se realizan acuerdos tributarios con efectos para el futuro, respecto de hechos conflictivos que fueron objeto de verificación.<sup>73</sup>

Respecto de los efectos del acuerdo controversial el acto adquiere eficacia vinculante; no obstante se prevé la posibilidad de que dicho acta sea impugnado si se constata la concurrencia de algún vicio de consentimiento:

---

<sup>71</sup> Corte Federal Tributaria Alemana Sentencia del 11/09/84.

<sup>72</sup> Martinoli, Carol “Resolución de controversias en materia tributaria” Cuadernos del Instituto AFIP C52009, pág. 67

<sup>73</sup> El art. 89 de la OA dice “la autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otras, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo.”

error, dolo o violencia.

La finalidad perseguida con la celebración de acuerdos controversiales es la obtención de una determinación consensual de la base imponible, en aras de eliminar la incertidumbre y aumentar la certeza jurídica de los actos entre la AT y el contribuyente.<sup>74</sup>

### **VII. II .2 España**

En éste país existe una instancia denominada Mediación la cual es 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.

Este proceso aplicado en España, ha tenido muy buenos resultados, aumentando la predisposición a la transacción y llegar a un buen término el litigio suscitado. De manera que indirectamente se ve reflejado en un aumento en la recaudación.

En el Año 1995, la Ley de Impuesto a las Sociedades introdujo los Acuerdos Previos de Precios de Transferencia (APA), cuya eficacia vinculante para las partes.<sup>75</sup>

Asimismo, el artículo 305, Título XIV del Código Tributario Español : “De

---

<sup>74</sup> Martinoli, Carla, Obras citadas.

<sup>75</sup> Martinoli, Carla, Obras citadas,

los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” del Código Penal Español, expresa: “ ... Quedará exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria, en relación con las deudas a que se refiere el apartado primero de este artículo, antes de que se le haya notificado por la administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendientes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización, o en el caso de que tales actuaciones no se hubieren producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autónoma, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o cuando el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de las diligencias.”

Estas actuaciones son la suscripción de Actas con acuerdos previos de valoración, que ya existía en el Derecho comparado, y está prevista para los supuestos de *especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto* o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de *incierto cuantificación*. Prevista en el art. 155 de LGT, el acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, constituyendo avales o seguro de caución. Como incentivo, se aplicará una reducción de sanciones e impide que la liquidación y la sanción pueda ser objeto de recurso en vía administrativa salvo supuestos de nulidad de derecho.<sup>76</sup>

### **VII. II. 3 Francia**

---

<sup>76</sup> Manuel Gutiérrez Louza, comentarios sobre “Acuerdos tendientes a la determinación tributaria en la nueva Ley General Tributaria”. ISBN: 84-8008-217-6 1ra. Edición 2006- Instituto de Estudios Fiscales de España, Autor: Iñaki Bilbao Estrada.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

En éste país europeo la experiencia se aplica con mucho éxito desde hace muchos años. Se distingue en que se median cuestiones de hecho y derecho. 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.

Existe una Comisión para mediar integrada por un Juez administrativo (el mediador) y las partes: el organismo recaudador y el contribuyente, a veces acuden a la mediación consejos profesionales o colegios profesionales; y con respecto a los impuestos indirectos: se realiza la mediación con: Mediador (Juez Contencioso, un Notario -para realizar las inscripciones correspondientes-) y las partes: Administración y Contribuyente.

Existen distintas clases de comisiones mixtas tendientes a intervenir o arbitrar en los conflictos:

Comisión Departamental e Impuestos Directos e Impuestos sobre la Cifra de Negocios: Es una comisión paritaria, presidida por el Presidente del Tribunal Administrativo o por un miembro del Tribunal y junto a él dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos (grado de inspector-jefe como mínimo) y tres representantes de los contribuyentes afectados.

Estos representantes dependen de la actividad del contribuyente, pues si pertenecen a la industria o comercio, intervienen la Cámara de Comercio o

Profesional correspondiente.

Existe la Comisión Departamental de Conciliación compuesta por un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, que actúa como presidente, un representante de la Administración Tributaria y tres por los contribuyentes, todos se integran tendientes a conciliar en la determinación de la base imponible.

Existe también el Comité consultivo para la represión del abuso de derecho: formado por un Consejero del Tribunal de Casación, un profesor de las facultades de Derecho y el Director General de Impuestos; quienes intervienen en casos de comprobarse abuso del derecho.

Es de destacar que este acuerdo transaccional es factible si las partes tienen la intención de llegar a un punto de consenso a fin de dirimir la litigiosidad en trato. Para ello la Corte Suprema de ese país ha incorporado, además la exigencia de las concesiones recíprocas como elemento calificador de la transacción.

La jurisprudencia francesa discutió por largo rato el ejercicio de la AT de poseer las facultades para transigir. Por un lado se discutía respecto del valor que poseía el derecho a la exigibilidad de la Obligación Tributaria (OT), y asimiló entonces, esta relación jurídico-tributaria a una relación jurídica-civil, a fin de que el estado pudiera ser parte de ésta obligación contractual.

La doctrina administrativa y la jurisprudencia se adecuan a la transacción civil. El consejo de Estado preciso que un proyecto de transacción firmado por el contribuyente y aprobado por la AT no puede cuestionarse,

inclusive cuando el monto pactado, a raíz de una ulterior revisión, sobrevenga un error material, y fuera sustancialmente menor el monto a dirimirse, (At. 2052) "... la aprobación se desprende de la firma administrativa en el contrato" o por el contrario, cuando el contribuyente transacciona sobre una deuda inexigible.<sup>77</sup>

Se consensuan sanciones pecuniarias o aumentos de la deuda tributaria, siempre que no se encuentren firmes, excluidos los intereses de demora. En el art. L24 *del Livre des Procedures Fiscales*, establece que "La AT puede acordarse por vía de transacción, una atenuación de las sanciones fiscales o de los recargos de impuestos". Concluida la transacción, y si el acuerdo es definitivo, impide que las partes apelen o impugnen el mismo en un procedimiento contencioso (art. 251 LPF).

Según datos estadísticos más del 90% de las sanciones y recargos tributarios se resuelven por vía transaccional.

Asimismo, se aplican estos procesos en Gran Bretaña (art. 102 Taxes Management Act), Bélgica: Art 84 IVA, art. 219 Registro), art 141 Sucesiones; art. 202 y 74 CTAyC; Italia (D.L.N.219 de 19 de Junio de 1997) sobre concordatos y conciliación judicial, en Dinamarca con esta denominación *Transaccions* ,y en EEUU (*Fast Track*).

---

<sup>77</sup> Rosembuj, Tulio Ob. Citadas.

### VII. II. 4 La Transacción en Bélgica.

El ordenamiento de éste país reconoce un conjunto de situaciones jurídica en las que aparecen los intereses del contribuyente y la AT incluidos en este procedimiento de transacciones tributarias.

Pueden ser acuerdos no contractuales, o contractuales, situándose en éste último caso en el ámbito de la transacción y sus efectos pueden ser individuales o corporativos.

En base al principio de seguridad jurídica, prevalecen incluso sobre la ley. Estos principios generales como otros referidos a las características de la AT deben ser respetados por ésta. El derecho a la seguridad jurídica se propone como un instrumento de defensa del ciudadano, no solo contra los actos puros de la autoridad, efectuados al amparo de su potestad suprema, sino en el cumplimiento de los actos de consenso, aunque entren en contradicción con la ley.

No cumplir con los mandatos de la relación contractual, significa una traición a la confianza que se deposita en ella, y equivale a desconocer el criterio de la tan mentada seguridad jurídica o reserva de ley. Ya en éste país el concepto del respeto a ciertos principios se vislumbra no sólo hacia una ley vigente y las instituciones; sino como ciudadano contribuyente de hecho, a ser respetado. O sea que va más allá de una simple visión de acuerdos contractuales pre-conceptuados.

En Abril de 1997, el Tribunal de Apelación de Amberes, determinó que hay que otorgar prioridad al principio de confianza aunque sea un acuerdo

ilegal, ya que el contribuyente pudo pensar de buena fe que la línea de conducta seguido por la AT estaba en la legalidad.

La discrecionalidad de los actos de la AT compuesta, entre ciudadano y la potestad administrativa, solo puede traducirse en acuerdo, pacto o convenio o contrato porque de lo contrario quedarán en evidencia o desequilibrada la confianza y el interés particular. Pues la seguridad jurídica no sólo se afecta con el acto arbitral sino por el incumplimiento del reconocimiento del interés al ciudadano.

Otra característica de este acuerdo transaccional es que pueden versarse solo sobre cuestiones de hecho. Pero no resulta aceptable que ciertos autores niegan que la transacción fiscal, implica por definición la prohibición de concesiones recíprocas, con lo cual sería una denominación impropia utilizada.<sup>78</sup>

En el derecho Belga acepta la transacción con cláusula expresa en los impuestos indirectos y por reenvío, en el impuesto sobre la renta (*ruling*) su naturaleza es idéntica a la que recoge el derecho civil, con la frontera de la ley, versando sobre cuestiones de hecho. Para poner fin a litigios, o preveer que nazcan otros no supone practicar concesiones sobre la OT, pues los acuerdos celebrados tienen *carácter de cosa juzgada* para ambas partes y es irrevocable.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> De grave, op cit p. 357 en la Ob. Citadas de Tulio Rosembuj.

<sup>79</sup> Donnay, Commentaire du Code des droits de succession”. Pag. 899 TXV Livre XII du Repertoire notarial.

### **VII. II. 5 La Transacción en Italia.**

La legislación vigente sobre el concordato y la conciliación jurídica tributaria en Italia está contenida en el art. 3, par, 120 de la Le 23 de Diciembre de 1996, No 662 y el Decreto Ley de 19 de Junio de 197, n. 218. Se trata de un acuerdo contractual al que el contribuyente se adhiere luego de un procedimiento contradictorio, y se firma un “compromiso sobre los aspectos controvertidos de la estimación del impuesto”, o “la definición negocial de la pretensión tributaria”.<sup>80</sup>

En dicho acuerdo, la AT renuncia a una parte del impuesto pretendido y conviene en la reducción de sanciones a cambio de la cobranza inmediata de la cuantía pactada y concluyendo litigios futuros.

**VII. II. 5.1 La conciliación tributaria,** en cambio, es un reglamento transaccional mediante el cual el procedimiento contencioso se clausura a través del acuerdo entre las partes, extinguiendo el pleito. El concordato se actúa en el ámbito administrativo, mientras que la conciliación opera en el marco jurisdiccional.

**VII. II. 5.2 El Concordato:** Actualmente llamado “*accertamento con adesiones*” que consiste en un acuerdo entre la AT y el contribuyente destinado a resolver divergencias en la determinación de la Obligación Tributaria. Sandulli, conceptúa al concordato tributario como un auténtico 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

---

<sup>80</sup> Puoti G, “Spunti critici in tema di concordato tributario”. Rivista di diritto Finanziario e Scienze delle Finanze, 1969, Pag. 352. Fatozzi a, Diritto Tributario” Torino, 1991, p. 125.

través de una determinación consensual, situándolo dentro de actos de derecho público sin entrar en ella.<sup>81</sup>

Giannini adopta una definición más audaz, dado que estima que se trata de un acto procedimental de formación de las voluntades de la resolución según módulo convencional, anticipando así lo que hoy se entiende como un **acto de consenso**.<sup>82</sup>

Estas interpretaciones dogmáticas subjetivas en la que la AT establecen acuerdos, significan la convergencia de valoraciones jurídicamente válidas en la soluciones de cuestiones de hecho –sobre cuantificaciones de monto de la OT- y dotadas de poderes similares en orden al efecto jurídico.

En este sentido *Alessi* refiere a que dicho acuerdo de valoración, convenio, que no es de voluntad, que origina un acto de *reconocimiento calificativo* que es bilateral y emana de la AT y del contribuyente.

La figura de determinación consensual: un acto administrativo que es consecuencia estructural del pacto sobre el objeto de la determinación e impide su impugnación sucesiva contra la misma. También refieren a los mismos ejemplos de Gianinni: *expropiación* y sus acuerdos amistosos en cuanto a la indemnización.

Algunos autores manifiestan discordia en cuanto al Concordato tributario, referente al quantum del tributo y otra a colación sobre el acto administrativo. Si el acuerdo es de voluntades o es única.

---

<sup>81</sup> Sandulli, A “manuales di diritto ammanistrativo” Napoli, 1969, pp 48 y 549.

<sup>82</sup> Giannini, MS, op cit. II p. 876.

La doctrina dominante se configura como un acto de liquidación, en el marco de la actividad discrecional, propia o técnica de la AT, que es el fruto de un acuerdo transaccional sobre la cuantía del tributo, o mejor dicho, la concreta deuda tributaria exigible, y que solamente versa sobre cuestiones de hecho o sobre juicios de hecho.<sup>83</sup>

*Aunque la finalidad del concordato es clara: eliminar los costos de un litigio y dilucidar la incertidumbre ante el contribuyente.*

En cambio la *Conciliación* define mediante la intervención de un tercero judicial, los extremos de la transacción en orden a la dudosa situación de hecho y de derecho, la renuncia recíproca de derechos y pretensiones y la tentativa de composición de un pleito, “*apud iudicem*” identifica la tutela de un interés distinto del portado por los participantes.

En la antigua legislación excluía del procedimiento de conciliación las cuestiones suscitadas que podrían resolverse en razón de pruebas ciertas y directas. En la actualidad esto ha cambiado y son conciliables todas las controversias, sean de hecho o de derecho.

Esto significó un cambio cualitativo puesto que supone en el marco de criterios legales vigentes, disponibilidad del crédito tributario.<sup>84</sup>

Como consecuencia de la conciliación nace una nueva obligación, es decir una novación en el crédito tributario, ya que cambia sustancialmente tanto

---

<sup>83</sup> Allorio, E. “Diritto Pricessaule Tributario” Torino, 1969, pp.80/87. Dice que negar la realidad práctica de la transacción entre ambos (At y contribuyente) es un “vicio de abstracción”, aunque se alinea con la posición de acto unilateral de imposición,

<sup>84</sup> Gaffuri, G, op. Cit. P. 139.

en la cuantía del mismo como en sus sanciones.

La Conciliación tiene dos etapas: el primero es una propuesta de conciliación, en la etapa procesal y debe ser planteada en la primera audiencia. La segunda; emanada de la AT y aceptada por el contribuyente, con reserva del Tribunal que se asignará para el caso de que el acuerdo no prospere.

La Sentencia o auto es el título ejecutivo habilitado para la AT a efectos de propiciar su cobro. El principal efecto de la conciliación es la reducción de sanciones en un tercio de las sumas fijadas por la AT, y no sobre el mínimo legal como al igual que en nuestra legislación, en cuyo art. 49 así lo establece.

En cambio en el Concordato se determina la base imponible a través de un acuerdo consensual, relativos a dirimir divergencias, tal cual un contrato de carácter público.

El acuerdo de voluntades es de extrema importancia, dado que no puede desconocerse el compromiso asumido. Son actos bilaterales emanados del contribuyente y de la AT, apareciendo un acto administrativo de determinación consensual, e impide la impugnación de la misma.

### **VII- Capítulo III: La Transacción en Estados Unidos**

La restructuración del Internal Revenue Service y la Ley de Reforma de Julio de 1998 acentuó la transacción y la negociación entre el contribuyente y la AT americana.<sup>85</sup>

---

<sup>85</sup> Hevrdejs Mark, Editor, 1998 “Tax legislation, IRS restructuring and Reform” Law explanation and analysis,

La oficina de Apelaciones funciona como un paso previo al sometimiento de la decisión judicial.

Sus antecedentes se remontan al año 1831 cuando el Tesoro era autorizado para disponer discrecionalmente los débitos fiscales. Sus finalidades son explícitas: se pide flexibilidad a la AT en sus relaciones con el contribuyente para asegurar su permanencia en el sistema y el cumplimiento de sus obligaciones presentes y futuras.<sup>86</sup>

A partir de la incorporación de la llamada *Administrative Dispute Resolution Act*, se reguló y también se fomenta la incorporación al procedimiento administrativo de los métodos de conciliación en materia tributaria. Se autoriza a la AT –IRS- a llegar a un acuerdo por escrito, con cualquier persona en relación a sus obligaciones tributarias respecto de cualquier impuesto y cualquier período.<sup>87</sup>

Son instrumentos procesales, de naturaleza discrecional contractual por parte de la AT, que dirimen: Extinción de la obligación tributaria mediante acuerdos conclusivos (*Close agreements*), su reducción, antes o después de la liquidación a través del compromiso de oferta (*offers in compromise*) y el convenio de aplazamiento del pago (*installment agreements*).

La conciliación se realiza a pedido de cualquiera de las partes, siempre que existe incertidumbre en la determinación de los hechos o por dudas sobre la determinación de los mismos. Si existía una indubitable calificación tributaria de

---

July 1998. Chicago.

<sup>86</sup> Rosembuj, Tulio, obras citadas.

<sup>87</sup> IRC. Sección 7121

los hechos de acuerdo a la legislación existente, no hay margen posible para conciliar.

Los métodos de conciliación si se frustran en los primeros intentos de los tipos mencionado, siempre esta la alternativa de concreción, a través de la Oficina de Apelaciones, independiente y neutral de los órganos de gestión, inspección y recaudación, especializado en materia tributaria.

La alternativa vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta, para ambas partes, desde el momento en que rige un principio general de condena que se extiende tanto a los gastos de procesos de defensa como a presentaciones por sanciones.

**VII. (III) 3.1 La Oferta de Compromiso**, es un contrato entre la AT y el contribuyente para resolver conflictos o referentes a impuestos impagos. La oferta comprende cualquier clase de impuestos, así como intereses y sanciones. El fundamento del Compromiso de Oferta es que facilita la recaudación y estimula el correcto cumplimiento por parte del contribuyente.<sup>88</sup>

La AT debe ser flexible, facilitando las cosas para que el contribuyente acceda al acuerdo contractual. Así el IRS acepta casi el 50% de las ofertas y la relación es 13 céntimos por dólar.<sup>89</sup>

El compromiso tiene dos modalidades, uno respecto al mérito de la deuda (*doubt as to liability*) y otro respecto a la imposibilidad de pago de la misma (*Doubt as to collectibility*). La primera versa sobre cuestiones de hecho o

---

<sup>88</sup> Sección 7122 del IRC.

<sup>89</sup> Nath, *The Unofficial Guide to dealing with the IRS*, NY, 1999, pág. 139.

jurídicas. Pues el compromiso de oferta del contribuyente se base en dos elementos esenciales: el valor neto de su patrimonio y sus rendimientos potenciales futuros.

Si es bloqueado el compromiso, es porque le implica al particular verse obligado a limitarse en sus gastos vitales básicos; entonces no debe utilizar la AT parámetros nacionales o locales en forma rígida, sino atendiendo hechos y circunstancias de cada caso en particular.

Esto produce dos efectos jurídicos importantes: en primer lugar, suspende la prescripción decenal (ya que otro procedimiento como ser la aceptación no se produce más de un año).

En segundo lugar, la oferta suspende el procedimiento de *ejecución en vía de apremio*, siendo discrecional la actuación del IRS, puede aceptar o rechazar la oferta y entonces se puede recurrir a la Oficina de Apelaciones del IRS.

**VII.3.2 Acuerdo Conclusivo:** a diferencia del anterior, es un contrato con extinción de la deuda del contribuyente de modo firme y definitivo, sea con referencia a la deuda total o algunos de sus componentes. El contribuyente puede solicitar mediación o arbitraje en caso de tentativa frustrada de acuerdo.<sup>90</sup>

**VII. 3.3 Acuerdo de Aplazamiento:** de pago es regulado sobre los rendimientos y los gastos básicos de vida (necesarios y razonables) mensuales. Su descarga es directa en la cuenta bancaria del contribuyente o sobre la

---

<sup>90</sup> Sección 7123 del IRC

nómina salarial.

Tiene un mínimo de monto, que no supere los U\$S 10.000,00 y requiere que la AT compruebe la imposibilidad de pago, si se dan estas características, el pago es aplazado automáticamente durante tres años (3) o hasta cinco (5) o diez años (10), dependiendo del caso y puede solicitar garantías legales sobre los bienes del deudor (*Notice of Federal Tax Lien*) o extender el plazo de prescripción.<sup>91</sup>

Como esta medida es discrecional, puede efectuarse una revisión administrativa independiente de la propia resolución adoptada por el IRS.

La oficina de apelaciones es competente tanto en casos previos a la liquidación como en el momento posterior, como así también puede el contribuyente acudir a esta oficina en caso de que fracase la inspección, por el rechazo de devolución de impuestos o por la propuesta de denegación de compromiso de oferta. Los Appeals Officers procuran facilitar la comunicación entre las partes.

**VII. 3.4 Pronta Remisión** –*Early Referral*- Se introdujo en el año 1994 y alcanza a todo tipo de contribuyentes, tendientes a lograr un acuerdo cuando durante el procedimiento de fiscalización surgen cuestiones controvertidas. Si no se llega a un acuerdo, pueden elegir entre ir a un Fast Track Mediation o a un Recurso de Reconsideración ante el Organo de Apelaciones si no se llegó a un acuerdo en primera instancia.

**VII. 3.5 Mediación de Tracto Abreviado** -*Fast Track Mediation*- se

---

<sup>91</sup> Sección 3461 IRC

aplica a cuestiones suscitadas con Pequeños Contribuyentes y su objetivo es alcanzar una solución dentro de los cuarenta (40) días desde la fecha en que las partes decidieron someterse a mediación.

La Resolución de Tracto Abreviado abarca a Medianos y Grandes Contribuyentes, y pueden someterse a mediación cuestiones tanto de hecho como de derecho. Su plazo de resolución se eleva a ciento veinte días (120) y tienen la posibilidad de renunciar en cualquier momento del procedimiento, con la consecuente reanudación de recurrir el acto, motivo de controversia.<sup>92</sup>

También puede someterse al arbitraje o mediación en caso de fracaso de los métodos mencionados.

**VII. 3.6 La Mediación** –Mediation- es un procedimiento opcional con intervención de un tercero imparcial, tendiente a resolver el fracasado intento de solución de la controversia, pero si el procedimiento se encuentra bajo apelación administrativa o respecto de acuerdos conclusivos y/o ofertas de compromiso; no es posible mediar.

**VII. 3.7 El Arbitraje** –Arbitration- resultará procedente siempre que se refiera a cuestiones de hecho, que al igual que la mediación, se encuentren recurridas y las partes hayan fracasado en su intento de negociación. El hecho de recurrir a un tercero obligará a las partes a aceptar la decisión de éste último.

La filosofía de este sistema es que quien tiene dificultades para pagar y contribuye con normalidad al sostenimiento de los gastos públicos va a tener a

---

<sup>92</sup> IRS Renuve Procedure 2003-40 Part IV LMSB/Appeals Fast Track Settlement Procedure-

[www.irs.ustreas.gov](http://www.irs.ustreas.gov).

su disposición todo tipo de fórmulas para financiar su deuda de forma razonable.<sup>93</sup>

La ley de Ingresos Federales de 2013, propuso en los Estados Unidos una ley de Amnistía fiscal (Ley de Blanqueo) y el IRS ha aplicado amnistías para que los contribuyentes que residen en el extranjero puedan regularizar su situación y también los que poseen inversiones “*offshore*” y otros quienes estén fuera del sistema. Involucran también a las grandes corporaciones que mantienen sus utilidades en el exterior para no pagar impuestos, que se han beneficiado con tasas preferenciales. Desde el año 1982 a Noviembre de 2012, han implementado 112 amnistías. En América Latina, lo han realizado Guatemala recientemente, Honduras por su escaso nivel de tributación; y mas en el cono Sur; Argentina, Brasil, Colombia Ecuador y República Dominicana.

### **T.VII Capitulo IV La experiencia en América Latina**

El concepto a asimilar es que si existe un interés general (fiscal) que necesariamente lo conforman un interés público (administración) y un interés particular (contribuyente) de su combinación debe propiciarse una discrecionalidad compuesta o concurrente. Esa discrecionalidad en supuestos de actos de consenso no será un unilateral ejercicio de autoridad; sino autoridad compartida o convenida.

---

<sup>93</sup> Rozas Valdés J:A: “Procedimientos de recaudación en los Estados Unidos, Crónica Tributaria, 84 1997, pag. 69 y ss.

Claramente advierte el Dr. Rosembuj: <sup>94</sup> "La eliminación de la incertidumbre por medio de recíprocas concesiones no está presidida por el intento de esclarecer, fijar, determinar la realidad jurídica que sirve de punto de partida, no busca la verdad; sino, al contrario, pretende su evitación, tanto si conserva como si modifica el efecto jurídico vigente o anterior."

### **VII. IV. 1 Postura de la doctrina latinoamericana**

**VII IV.1.1** El Modelo de Código Tributario para América Latina (Programa conjunto de tributación OEA/BID)<sup>95</sup>, Art. 41 establece que " La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: pago, compensación, Transacción, Confusión, Condonación o remisión y Prescripción." Los redactores aclaran que dicha numeración no es definitiva, dado que hay que asimilarlos a la legislación de cada país.

No obstante ello, determinados expositores presentaron posturas muy disímiles unos a otros, pues mientras que Giuliani Fonrouge no estaría de acuerdo en incluirse a la transacción como modo de extinción de la OT, el representante del Brasil, Gomes de Sousa consideraba a su juicio justificado cuando existieran riesgos de perderlos en los procesos. En cambio, como Valdes Costa si bien su postura era la de no incluirlos, cuando existieran cuestiones de hecho que se debatían en la transacción, aceptaba la postura general.

Como conclusión, si bien el art. 41 admitía la transacción, con el

---

<sup>94</sup> Rosenbuj, Tulio Obras citadas.Pag.47.

<sup>95</sup> Gustavo E. L. Etman "La Transacción en materia tributaria" Escritos Contables N° 44 Bahía Blanca 2003-ISSN 1514-4275.

agregado de los art. 51 y 52 que los regulaba, como etapas de procedimientos de determinación, el Modelo de Código Tributario del CIAT (Centro Interamericano de Administradores Tributarios) elaborado en el año 1997, eliminó toda referencia a la transacción.<sup>96</sup>

**VII IV.1.2** Las VII jornadas luso hispano americanas de estudios tributarios (Pamplona. España. 1976). En éstas jornadas se concluyó que: ". debe reconocerse que el único fin legítimo del Estado en materia tributaria, es la efectiva y correcta aplicación de las normas a los hechos previstos en ellas. En consecuencia, es aconsejable que, tanto la gestión administrativa como la función jurisdiccional, se cumplan con total sujeción a la ley, desechando los principios dispositivos característicos de los vínculos patrimoniales del derecho privado".

En el punto 4º indican " Es recomendable que los sujetos pasivos (contribuyentes y responsables) tengan una adecuada intervención en estos procedimientos, mediante ofrecimiento, producción o desahogo de pruebas tendientes al esclarecimiento de los hechos. Dentro de esta posibilidad, podría ser una solución aceptable, admitir los acuerdos o convenios entre fisco y contribuyente sobre cuestiones de hecho, cuando la prueba de las mismas sea imposible, manteniendo siempre la Administración sus facultades para dictar el acto de determinación".<sup>97</sup>

**VII IV.1.3**.En las XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Montevideo, Uruguay, 1996; en sus recomendaciones se manifestó: " La Ley

---

<sup>96</sup> CIAT, Panamá 1997, Ps 36 y sgtes, citado por el Dr. O. J. Casas en sus obras citadas.

<sup>97</sup> Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario: Resoluciones de las Jornadas. Citadas por O.J. Casas.

puede establecer límites objetivos dentro de los cuales la administración y los administrados puedan celebrar acuerdos sobre aspectos de hecho de difícil ponderación o prueba que constituyen presupuestos para la determinación de la obligación tributaria.<sup>98</sup>

### **VII IV. 2 Brasil**

Existe en Brasil el Anteproyecto elevado por el Poder Ejecutivo al Legislativo que prevé la sanción de una Ley de Adopción de Mecanismos Alternativos de Solución de Controversias en Materia Tributaria.<sup>99</sup>

Entre los fundamentos que avalan la decisión de implementar la citada ley es la búsqueda de una solución más ágil al conflicto tributario, a partir de concesiones recíprocas que ayuden a disminuir el nivel de litigiosidad y mejorar la eficiencia en el proceso de recaudación y consecuentemente se reduzca el pasivo tributario. Asimismo que refuerce la relación bilateral acentuado el compromiso de colaboración democrática con los intereses del Estado.<sup>100</sup>

**VII IV.2.1: Conciliación o Transacción Administrativa y Judicial.** Puede iniciarse de oficio, una vez planteada la controversia en el procedimiento administrativo o judicial.

---

<sup>98</sup> Doctrina Tributaria Errepar. Documentación Técnica Tomo XVII

<sup>99</sup> La Procuraduría de Hacienda Nacional de Brasil, mediante Oficio N° 624/PGFN-PG del 14 de Marzo de 2007 sometió al Mtro. De Hda. Dos anteproyectos: el primero sobre transacción y conciliación administrativa y Judicial de las controversias tributarias y sobre soluciones alternativas de controversias tributarias, y otro relativo a Ejecución Fiscal Administrativa.

<sup>100</sup> Taveira Torres, 2007 El pasivo tributario de Brasil rondaba los 600 billones de reales en el 2006, de los cuales 200 billones comprendían a impuestos federales, situación que llevo al gobierno de plantearse esta situación.

**VII IV.2.2 Transacción por adhesión:** busca extender la solución del conflicto a todos los supuestos semejantes.

El procurador de hacienda identificará todos los casos que deben ser objeto de transacción por adhesión estableciendo requisitos y condiciones a cumplir.

**VII IV.2.3 Transacción en concurso o quiebra:** Cuando así se presenten, la Procuraduría podrá pedir al juez competente la conversión del proceso en transacción tributaria. Pero operará en los casos en que el patrimonio del fallido muestren imposibilidad de cubrir el total de los créditos fiscales.

Transacción mediante recuperación tributaria: es a efectos de superar una crisis económico-financiera que atraviesa el deudor. El contribuyente podrá presentar un Plan de Recuperación Tributaria con indicación de las deudas vencidas, inscriptas o no en la deuda activa de la nación.

**VII IV.2.4 Arbitraje en el curso de una transacción** Operará únicamente que abarque cuestiones de hecho, que exijan conocimientos técnicos a dirimirse, La autoridad competente podrá solicitar la opinión de órganos profesionales habilitados o bien, admitir el nombramiento de árbitros para reabrir un arbitraje, cuyo paso previo es la suscribir un acuerdo de compromiso arbitral, por el cual se deben aceptar la decisión que adopten los árbitros. La decisión será vinculante y atraen todas las actuaciones administrativas o judiciales que se encuentren en curso.

**VII IV.2.5 Transacción Penal Tributaria:** los contribuyentes condenados por delitos contra el ordenamiento tributario, siendo la sanción inferior a tres

años o por deudas impagas, podrán firmar un compromiso de corrección de conducta con la anuencia del Ministerio Público, para la conversión de la sanción en prestación de servicios comunitarios acompañados del pago íntegro de la deuda tributaria.<sup>101</sup>

**VII IV.2.6 Transacción Preventiva:** en los casos de supuesta potencial litigiosidad o clara incertidumbre del texto legal, el Procurador General de la Hacienda con autorización del Mtro. De Hacienda, habilitará la realización de una transacción preventiva siempre que tenga fundadas razones que la medida tomada entre en potencial conflicto.

Ajuste de conducta tributaria: en casos en que una fiscalización detecte que el contribuyente no ha cumplido adecuadamente con la legislación tributaria vigente, podrá someterse a un ajuste final denominada “Termino de Ajustamiento de Conducta” que tendrá los efectos de la denuncia espontánea y exige ser cumplida íntegramente e los siguientes cinco años, bajo apercibimiento de revocación u cobro de los valores íntegros, multas e intereses.

Conducta preventiva antielusiva: el contribuyente podrá presentar una consulta con un informe circunstanciado describiendo las operaciones, actos o negocios jurídicos que pretenda realizar, acompañado de la documentación respaldatoria pertinente y precisando el régimen legal tributario que pretende adoptar.

Este anteproyecto prevé *la aplicación de sanciones penales a quienes*

---

<sup>101</sup> Existe en nuestro país lo que se denomina “Probation” muy similar a la planteada por la legislatura brasilera.

antes o después del acto transaccional realicen actos fraudulentos para obtener una ventaja indebida en cualquiera de las modalidades descritas y que deriven en un perjuicio a la Hacienda Pública Nacional.

### **VII IV. 3 Colombia**

La 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 procedimiento rige en la fase administrativa y judicial, consistente básicamente en la reducción de la deuda tributaria. Se autoriza una reducción del 25% cuando el acuerdo se produce después de la notificación de la determinación de la deuda y siempre que no se encuentre recurrida la resolución.

En cambio si el proceso se encuentra en etapa judicial se autoriza una reducción del 20% del mayor impuesto, sanciones e intereses.

Existe un Comité de Defensa Judicial y de Conciliación, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) como órgano facultado para decidir y aprobar las solicitudes de conciliación y terminación por acuerdo mutuo.

Estos comités están integrados por el administrador, el jefe de división de liquidación y el jefe de división jurídica.

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.

### **VII IV. 4. Uruguay**

A partir del año 2006, la Dirección General Impositiva de incorporó en su legislación las facultades para realizar acuerdos con los contribuyentes, pero con la salvedad de su aplicación son, para aquellos que son fiscalizados.<sup>102</sup>

Distinguen dos situaciones; si la base de determinación del impuesto es sobre base cierta o sobre base presunta. En el primero de los casos, sólo se permite acuerdo sobre las multas y recargos, no así sobre el capital; en el segundo de los casos se efectúa sobre toda la determinación.

Asimismo establece particularidades, como ser, no disminuir en más del 75% los recargos y multas, y en su inicio establecía un término de 150 días para finalizar el acuerdo, que luego fue eliminado.

No obstante, a fin de asegurar una pronta recaudación, si el contribuyente abona dentro de las 48 horas siguientes a ser notificados de su deuda tributaria, hay normativas en cuanto a reducción de recargos.

### **VII IV. 5 Venezuela**

El Código Tributario venezolano consagra diferentes mecanismos alternativos de prevención y solución de controversias en materia fiscal. En lo que respecta a Precios de Transferencia, se encuentran normados un sistema de consultas y acuerdos anticipados que les otorgan un grado de seguridad jurídica al contribuyente, que les permite conocer de antemano las posiciones de cada sujeto.

---

<sup>102</sup> Código Tributario Uruguayo, Dto. Ley 14189, art.518.

Otro tema que se destacan dentro de las modalidades es la Transacción judicial, el cual prevé que una de las partes puede terminar el proceso pendiente mediante la transacción.

Al efecto la parte interesada podrá requerirlo mediante un escrito que exprese los fundamentos de la misma, luego pondrá en conocimiento de la SENIAT –Servicio Nacional Integrado de Administración Aduanera y Tributaria- y éste a la Procuraduría General de la República a fin de que emita un pronunciamiento. Si a los 30 días no hay evidencias de dicha emisión, se considera que ha sido aceptado.

Un vez que la AT considera procedente la transacción, se suscriben un acuerdo el cual al ser homologado por el tribunal, tendrá los efectos de cosa juzgada. En cambio al no aceptar el acuerdo el interesado, se reiniciará el juicio.

### **VII IV.5.1 Arbitraje Tributario en Venezuela:**

El Arbitraje Tributario, consiste en someterse las partes a un arbitraje independiente, cuando las causas se encuentran en etapa de recurso contencioso tributario.

En una primera instancia, el Código Orgánico Tributario de 1982, sólo admitía arbitraje sobre cuestiones de hecho y no de derecho.<sup>103</sup>

Siguiendo el Modelo OEA-BID, pero en la nueva versión del año 2001

---

<sup>103</sup> El Código Orgánico Tributario permite el arbitraje independiente, no institucional. La diferencia fundamental a destacar entre ambos es que el último es el que se realiza a través de los centros de arbitraje reconocidos por ley, como por ejemplo, aquellos creados por las cámaras, asociaciones de comerciantes, universidades, etc. En cambio el independiente es el regulado por las partes, sin intervención de dichos centros.

este aspecto fue modificado 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.

### **VII. IV. 5 .2 Jurisprudencia Venezolana :**

Venezuela: el Consejo del estado en la Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, decidió respecto de un recurso de apelación, contra el auto dictado por el Tribunal Administrativo de Bolívar.<sup>104</sup>

El origen resulto ser un decomiso de mercadería de propiedad del demandante, habiéndose promovido demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, previstas en el art. 85 del C.C.A. Contra esta medida, el fisco actuante rechazo el recurso de reconsideración dado que no obraba en el expte documento alguno que acreditara la audiencia de conciliación prejudicial, normado en el art. 42 A de la Ley 270 y el Art. 2do. del Dto. 1716 del 14/05/09, indicaban éstas, como condición requisitoria para tal demanda de nulidad. No obstante, dado que el art. 2º del Dto. 1716 del 14/05/2009 excluyó a los conflictos tributarios de los requisitos de procedibilidad para la acción de nulidad y restablecimiento del derecho a las audiencias de conciliaciones pre-judiciales.

Justificando la accionante que conciliar un evento de decomiso de mercancía entraña un riesgo bilateral para la Nación, de un lado se expone via,

---

<sup>104</sup> Agrogain SA Bogotá D.C. 12/08/210..Radicación Num 13001 2331 000 2009 00427 01

conciliación, que ingresen mercancías de contrabando en el país (pues no estarían avaladas totalmente con documentación probatoria); por otro lado, al dejar de percibir tributos, que por ley les corresponden y el pago eventual de una sanción; lo cual a las voces del art. 39 de la Ley 863 de 2009, es inaplicable, toda vez que dice... “ En materia aduanera la transacción aquí prevista, no aplicará en relación con la definición de la situación jurídica de las mercancías”.. .<sup>105</sup>

Así las cosas, como el decomiso de las mercancías, no son materia tributaria tal como se alegó, no contravierten aspectos propios de la cancelación de tributos, se accedió a lo peticionado.<sup>106</sup>

### **VII IV. 6 Ecuador:**

El Convenio Tributario, en Ecuador tuvo dos etapas distintas; en una primera, a través de la promulgación del Código Fiscal (Registro Oficial N° 400 del 28 de Junio de 1963) y tuvo vigencia hasta el año 1975, cuando se promulgó el actual Código Tributario. La segunda etapa, se produce en el año 1993 cuando se restituyó el convenio tributario, pero en el régimen tributario interno solamente: Ley de Régimen Tributario Interno, pero como se sucedieron abusos, fue derogado en el año 1996. No obstante la naturaleza de este

---

<sup>105</sup> El art. 39 de la Ley 863 de 2009 es inaplicable toda vez que dice “ En materia aduanera, la transacción aquí prevista no aplicará en relación con la definición de la situación jurídica de las mercancías”

<sup>106</sup> El Art. 6° del Dto. 412 del 2004 (reglamentario de la Ley 863 de 2003) dice :“Improcedencia de la conciliación: no serán objeto de la conciliación en este decreto:

- 1- Los procesos en los que se haya proferido sentencia definitiva.
- 2- Los procesos aduaneros de definición de la situación jurídica de las mercancías.
- 3- Los procesos originados en liquidaciones tributarias de aforo.
- 4- Los procesos que se encuentran en el recurso de súplica o de revisión ante el Consejo de Estado”

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

Convenio fue reconocida por la Corte Suprema de Justicia y consideró que se trató de una determinación mixta.<sup>107</sup>

La posibilidad de realizar la determinación Mixta esta contemplado en el art. 93 del Código Tributario que establece “ es la que efectúa la Administración en base a datos requeridos por ella a los contribuyentes o responsables, quienes quedan vinculados para todos los efectos.”

Durante un determinado tiempo tuvo su vigencia la *estimación objetiva global*, donde se requería la concurrencia de la negociación entre las partes de la relación jurídico tributaria. Su aplicación estaba limitada al Impuesto al Valor Agregado y al Impuesto a las Rentas; de personas no obligadas a llevar libros y se incluían a los profesionales. Pero fue dejada sin efecto por la Ley 93<sup>108</sup>

Coexiste la *determinación directa*, que realiza la Administración en base a la documentación presentada por el contribuyente (contable y financiero) que lo recoge el art. 91 de la Ley 93 y el art. 24 de la Ley de Régimen Tributario.

Ahora bien, como el art. 191, tercer inciso, de la Constitución Política de Ecuador establece el concepto de jurisdicción asignada a los órganos del poder judicial (unidad jurisdiccional) y allí textualmente dice que: “ se reconocerá el *arbitraje, la mediación y otros procedimientos alternativos* para la resolución de conflictos con sujeción a la ley”. De manera que conciliando con el art. 257 de la Constitución que regula el principio de legalidad tributaria en ese país, constituye una de las formas alternativas de resolución de controversias en

---

<sup>107</sup> Exp de Casación 76-98 RIO 164 Relatoria Nacional Ecuador, Arbitraje en materia tributaria. Pablo Reyes, Pag-102 y sgtes,

<sup>108</sup> Ley Tributaria 93 Publicada en el Registro Oficial 764 del 22 de Junio del año 1996.

materia tributaria.

Estos métodos, comenta el autor, que deben perseguir el cumplir en su totalidad con la norma impositiva, sin que pueda menoscabarse la sustancia de la misma, cuando el ciudadano adecue su conducta a esa disposición.<sup>109</sup> Consideran que es un procedimiento adecuado desde el punto de vista técnico y conceptual, para solucionar controversias en el ámbito tributario, porque los árbitros se encuentran investidos en su naturaleza, en su jurisdicción, para juzgar. Impone que un tercero imparcial proceda, mediante una “sentencia” (laudo) a resolver sus diferencias.<sup>110</sup>

### **VII- Capítulo V. La Mediación en nuestra Legislación**

Al abordar el tema de la mediación fiscal parece imponerse que la misma es una cuestión pre-judicial no aplicable, dado que la propia Ley N° 26589 prevé en su artículo 2° que "El procedimiento de la mediación *obligatoria* no será de aplicación en los siguientes supuestos....art. 5° "C":. Causas en que el Estado nacional o sus entidades descentralizadas sean parte..." lo cual se alinea con autorizada doctrina para desechar este mecanismo alternativo de resolución de controversias tributarias."<sup>111</sup> Resulta un paradigma que no se compadece con aquello de la indisponibilidad del crédito fiscal.

Más allá de lo que el precepto dispone acerca de la obligatoriedad del procedimiento, razón por la cual la palabra "obligatoria", se postula hoy la

---

<sup>109</sup> Pablo Edgac Reyes, Relatoria nacional de Ecuador..

<sup>110</sup> Como lo señala Don Bernando Cremades en “Arbitraje Comercial Internacional” Servicio de estudios Económicos, Banco Exterior de España, Madrid, 1964.

<sup>111</sup> Infoleg: Ley 26583 (BO.03/05/2010.)

conveniencia de considerar la mediación como una forma voluntaria de evitar el conflicto judicial, allí donde el análisis de situaciones de hecho, y no de derecho, podría lograr que el Fisco Nacional, en medio de la determinación del crédito fiscal, pueda evitar una contienda judicial, que no haría otra cosa que posponer el ingreso de fondos al erario federal.

Nótese que el mediador es un tercero neutral que facilita el diálogo entre el Fisco que quiere cobrar lo que entiende como lo más que la ley permite, y el contribuyente que aspira a reducir la extensión del hecho imponible dentro de los límites mínimos que el impuesto exige, su papel se limita a acercar a las partes a un acuerdo satisfactorio en el marco estricto de la norma aplicable, sin imponer soluciones a la manera de un árbitro, sino ayudando a coadyuvar las posiciones en litigio.

Son las partes y no el mediador las que arriban al acuerdo, que una vez instrumentado obliga para ese caso concreto, sin que pueda pretenderse en modo alguno su interpretación extensiva a otros supuestos. No hay aquí disponibilidad del crédito fiscal por la sencilla razón de que este aún no está determinado; sólo hay hasta allí una *pretensión fiscal* expresada en el ajuste propuesto por la inspección actuante, en medio del procedimiento determinativo para alcanzar la declaración de certeza acerca de la verdadera extensión y virtualidad de la legítima acreencia fiscal.

Más que de posponer el cobro se trata de desbrozar las aristas que pueden dar lugar a la contienda antes del acto administrativo que determine el impuesto a reclamar, lo que redundará en reducir el nivel de litigiosidad en la relación fisco-contribuyente.

## T. VII- Capítulo VI:

### La Transacción Tributaria en la legislación Argentina

#### VII VI- 1. Antecedentes:

El Modelo de Código Tributario para América Latina, del Programa Conjunto de Tributación, OEA/BID, del año 67, “La obligación Tributaria se extingue por los siguientes medios”: y menciona entre ellos a la transacción : “La Transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de las norma aplicable”. .. agrega que “ El consentimiento de la Administración Tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía.”

El consentimiento de la Autoridad de aplicación deberá ser expresado por escrito por el funcionario de máxima jerarquía y estará sujeto a las siguientes condiciones de validez: 1) Debe estar fundado; 2) Deben constar los dictámenes coincidentes y favorables del servicio jurídico permanente y del máximo órgano de asesoramiento técnico; 3) La transacción no podrá originar desembolsos a cargo de la Autoridad de Aplicación.

En el anteproyecto del Código Tributario de la AFIP en su capítulo tercero incluyo a la transacción como medio extintivo de la obligación tributaria. Este anteproyecto de Código Tributario de la AFIP (1999) elaborado en el marco de un programa del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) para el fortalecimiento de la Administración, consagraba, en el Libro Primero Capítulo concerniente a la Extinción de la Obligación Tributaria: Art. 69, alcance y condiciones de validez: “Solo se admitirá en cuanto a los hechos y su prueba

respecto y no respecto de la validez de las normas tributarias....”; exigiendo el cumplimiento de que la autoridad de aplicación deberá expresarlo por escrito el funcionario de máxima jerarquía....

Por otra parte, el art. 70 del mismo anteproyecto, faculta al Poder Ejecutivo para que en situaciones de excepción debidamente justificadas, pueda hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de deudas tributarias pendientes.

### **VII VI- 2. Aplicación en la actualidad**

En el Campo tributario el Estado ejercita su actividad mediante actos legislativos, administrativos y judiciales, se expresa en plenitud la moderna teoría del estado de derecho que propicia la responsabilidad estatal. No sólo originadas en los contratos y cuasi-contratos sino también en los actos unilaterales, que incide primordialmente en el derecho de propiedad personal por el arresto o prisión como sanciones que se agregan a las multas.

En ejercicio del poder fiscal, las extralimitaciones son frecuentes, y se centran en el dictado de normas inconstitucionales por el desconocimiento de derechos adquiridos como ser la retroactividad de la ley, el no reconocimiento de principios de derecho penal y otras violaciones. La preexistencia de las leyes como condición *sine qua non* para la obligación tributaria, y para la aplicación de penas, son esenciales al momento de analizar cualquier situación dada.

El ejercicio de facultades, aunque lícitas pueden lesionar, además de los institutos de derecho común, civil y penal resultar como desconocidos, en aras del bien común; especiales derechos del contribuyente, más allá de

considerarlos justificados;

En el Código Aduanero, en su artículo 787, contempla el tema de la Transacción, no obstante, advierte 2 limitaciones: Sólo se permite la transacción ante un juez competente, o en segundo lugar, por autorización y decisión de la Administración Nacional de Aduanas.<sup>112</sup>

La legislación argentina no ha podido sustraerse a la controversia que existe en la doctrina. El Código Aduanero (ley 22.415) modificó en su ámbito de aplicación a las disposiciones citadas del Código Civil y prevé a la transacción como uno de los medios de extinción de la obligación tributaria aduanera (inciso d) del artículo 787 del CA.). Este precepto condiciona el instituto que se realice en juicio para que el magistrado tenga conocimiento del caso, lo que a su vez significa que debe ser efectuada por el representante legal de la Aduana.

La previsión del Código Aduanero antes mencionada permite afirmar que sus alcances no quedan solo restringidas al ámbito de dichos tributos, pues tiene también efectos sobre otros impuestos nacionales.

En efecto, el artículo 761 del Código Aduanero establece: *“Cuando se encomendare al servicio aduanero la aplicación, la percepción u otra función respecto de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera.”*

Cabe consignar que varios impuestos nacionales son recaudados por la Aduana, en aquellos casos en que la obligación tributaria nace con motivo de

---

<sup>112</sup> Código Aduanero, Ley 22415; art. 787.

operaciones aduaneras.

Tales son los casos del impuesto al Valor Agregado (Resolución DGI 3543/92), de los impuestos Internos (Resolución ANA 2289/92) y las concordantes del impuesto a las ganancias.

Si es posible la transacción en materia aduanera, es obvio que esta posibilidad tiene consecuencias sobre todos los tributos recaudados por la Aduana, lo cual supone que si se llega a una transacción sobre el valor de la mercadería importada, ello tendrá repercusiones en los derechos de importación, pero también en el Impuesto al Valor Agregado que grave la importación definitiva de bienes, o los impuestos internos que a ella se refieran.

Si esto es cierto, parece difícil que pueda mantenerse la vigencia de la prohibición del art. 841 del Código Civil para los casos del I.V.A., impuestos internos y ganancias, cuando esos mismos tributos han sido declarados objeto de transacción por la aplicación supletoria del art. 787, inciso d) del Código Aduanero, dispuesta por el art. 761 de ese mismo cuerpo legal.

Debe recordarse que el art. 113 del texto legal citado, faculta al Poder Ejecutivo Nacional a acordar bonificaciones especiales (descuentos) por el pago anticipado de impuestos no vencidos (obsérvese que no se exige que el plan de bonificaciones deba tener carácter general, con lo cual podría ser convencional), y asimismo, para “hacer arreglos con el fin de asegurar la cancelación de las deudas fiscales pendientes”. También lo autoriza a ceder total o parcialmente los derechos sobre la cartera de créditos fiscales provenientes de diferimientos promocionales de impuestos.”

En este último caso debe recordarse que los impuestos oportunamente diferidos dentro de un régimen promocional, son tributos que debían ingresarse en un momento, pero que el Estado autorizó a aplicar a la suscripción de acciones de empresas promocionadas. Al cabo de una determinada cantidad de años, aquél que había hecho la inversión, debe pagar el impuesto oportunamente diferido. Es obvio, pues, que el gravamen diferido es un impuesto exactamente igual a cualquier otro. La norma, en realidad autoriza a negociar con los interesados, o con terceros, la recompra o cesión de esos créditos. Y ello se hará en un precio obviamente menor que el monto nominal del impuesto.

Este es un ejemplo entre otros de la aplicación de métodos auto-compositivos en materia fiscal, ya que es el mismo contribuyente el que recompra o negocia la cesión de un crédito con un tercero, conforme condiciones de mercado.

Por otra parte, la prohibición general a los funcionarios públicos de efectuar transacciones, ha sido alterada en general para todas las deudas de causa o título anterior al 01/04/1991, conforme lo dispuesto en el artículo 18 de la ley 23.982 (ley de consolidación de deudas), en la citada norma del Código Aduanero y en las disposiciones de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificatorias).

### **VII VI- 3. Conclusiones**

Dicen los doctores Jaime Ross Bravo y Berliri acerca de la transacción: sienta conceptos, mencionando: “ la necesidad de mantener la posibilidad de

que el contribuyente haga valer sus razones *sine forma et strepito iudicci*, ante un órgano de amigable componedor”.. señalando que una forma de determinación de la obligación fiscal, cuando no existe certeza plena de derecho de cada una de las partes, entendiéndose que la transacción rodeada de las necesarias garantías de transparencia y seguridad puede desempeñar un papel relevante en la solución de conflictos, en plazos rápidos y con costos apropiados”.<sup>113</sup>

Todo nos esto nos da la pauta de que la transacción, en el presente trabajo, entiéndase como *arbitraje/mediación*; si bien no está regulada en la Ley 11.683, debería incluirse, ya que no hay impedimento legal ni constitucional para llevarlo a cabo. Como así también, la extensión de la responsabilidad solidaria, como materia de mediación.

Para el caso de conflictos en el área aduanera, propondremos actos de consenso como acuerdos previos de valoración de mercancías.

Existe una vasta jurisprudencia en el campo de los derechos aduaneros, no obstante ello, mencionaremos el caso de la cita que realiza la Dra. García Vizcaíno que no comparte la transacción como medio de extinción de las obligaciones tributarias, dado que “los derechos no son susceptibles de ser materia de una convención y no pueden ser materia de transacciones (art. 844).

Tal es lo que acontece con las rentas del estado destinadas a satisfacer necesidades públicas, por lo cual, “no puede haber a su respecto idea alguna

---

<sup>113</sup> Dres. Berliri, A: “Principios de Dr. Tributario” Vol. III, Ed. Derecho. Financiero Madrid, 1974. J. Ross, Jaime “Curso de Derecho Tributario. Derecho Tributario Sustantivo”, pag. 257, CIET Doc. 796, Buenos Aires, Julio de 1974.

de transacción a menos que las leyes fiscales digan lo contrario” (TFN “Establecimiento Metalúrgico Guerra SRL”, 1/54 del 1/10/74).

Pero como corolario de este fallo, nos cabe preguntar, que pasaría si, las leyes fiscales así lo contemplaran, sería plausible de una transacción fiscal.

### **Parte IV**

#### **Titulo VIII: Desarrollo de los temas: MEDIACION Y ARBITRAJE (como modos de negociación)**

##### **VIII Capitulo I: Modos de Negociación**

En el Titulo I y II (Parte II), hemos desarrollado conceptos referidos a la negociación, mediación, conciliación y arbitraje, atento a ello, obviaremos comentarlos. Comenzaremos con los modos de negociación.

**I.1 Modos de Negociación:** Linda Singer identifica dos tipos o modos de negociación: <sup>114</sup>

Competitiva, donde cada parte busca maximizar su propio beneficio, apelando a expensas de la otra parte, apelando, generalmente a actitudes como de ataques, verbales, amenazas de abandono, mentiras, exageraciones, etc.

Cooperativas, conocidas como la actitud del ganador-ganador (win-win) o negociación integradora, donde se procura preservar la relación a futuro , se trabaja en conjunto con la otra parte, a fin de resolver el conflicto con beneficio a ambas partes.

---

<sup>114</sup> Singer, D Settling Disputes. Conflict Resolution in Business, San Francisco y Oxford; Westview Press, 1990.

Individualista: este tercer modo, se basa en la búsqueda del beneficio individual, sin importar la situación del otro. <sup>115</sup>

Las mayores dificultades se suceden cuando se combinan diferentes estilos de negociación: conviven las cooperativas – individualistas donde en su afán de resolver, pierde el objetivo de la negociación, cediendo al máximo sus pretensiones.

Existen ciertos factores a tener en cuenta al momento del modo de tomar una negociación: a) Según el contexto físico de inicio del conflicto: sea espacio, tiempo y lugar; lapso y oportunidades de comunicación.

b) Contexto Social: número de litigantes, relación existente entre los protagonistas y disposición para la presencia de observadores.

c) Contexto de las cuestiones a dirimir: el objeto de la disputa, en que orden de prioridades,

### **VIII I 1.2 Formas que asumen los conflictos y sus posibles abordajes:**

- Pueden ser Positivos o Negativos: el primero es llamado también constructivo, dado que de la confrontación de las diferencias se obtiene un saldo positivo para la relación entre ambas.

Por el contrario, será negativo cuando ocurre lo contrario, será destructivo de las relaciones entre las partes.

En la mayoría de los casos, es común en un punto intermedio, es decir

---

<sup>115</sup> Deutsch, M The Resolution of Conflict. New Haven, Yale University Press, 1973.

que se obtiene una negociación rasgada de racionalismo.

- Conflictos destructivos: nace de confrontaciones relacionadas con resentimiento, nacidas al calor de las negociaciones.

- Otro autor identifica seis abordajes alternativos de un conflicto:<sup>116</sup>

Dominación.

Capitulación;

Abandono

Inacción

Negociación

Intervención de una tercera parte.

Según Roger Benjamín, no existe una diferencia tajante entre los conflictos empresariales de finanzas y de familiares. Divide el conflicto en tres áreas: Aspectos Económicos, Sentimiento y Emociones y Aspectos legales.

Este autor recalca en que el profesional debe tener un título profesional y debe capacitarse, para abordar las tres áreas. Aborda la teoría del *Empowerment*: ayudar a los individuos a que encuentren su propio poder y lugar.

Ayudan a las partes a asumir su propio poder y decidan su futuro. Y que los mediadores profesionales deben colaborar con ellos, y entonces, bajo esta teoría, un tercero componedor sería un estorbo. Por dos motivos:

- a) Resulta difícil especificar las cuestiones de la disputa.
- b) Es muy probable que se planteen allí, también alianzas entre la partes.

**VIII I 1.3 Conclusión** cuanto más difusas sean las posiciones de las partes, mayor será la facilidad con que el mediador logre un resultado acorde a ambas

---

<sup>116</sup> Lax, D. y Sevenius, W illiams mencionadas por Arex Fernández

partes en conflicto.

### **VIII. Capítulo II: El Estado en Conflicto o Negociación Pública**

#### **VIII. II.1 El Estado en Conflicto**

Cuando hay muchas cuestiones involucradas, las partes suelen buscar compromisos, si uno cede en un aspecto, el otro debe tomar la misma actitud. Cuando se desarrollan las disputas en ámbitos privados cada parte exagerará lo que cede y minimiza lo que de él obtiene.

Sin embargo, cuando es el Estado, esto traerá consecuencias desastrosas si comunica esto a los ciudadanos. Por ejemplo si ceden territorios cuando están en disputa los límites con otro país.

En cualquier caso, las difusiones de la prensa toman estado público, e influirá en el proceso de negociación.

Todo lo referente a un conflicto de estado público nos hace reflexionar: Cuan secretas llegan a ser secretas las negociaciones?. El valor que se le asigna al secreto no es lo mismo en el ámbito de la política del Estado que en las relaciones interpersonales. Siempre el respeto a la confidencialidad debe ser honrado.

Según el grado de organización e intensidad, los mediadores intervienen en conflictos que se los encuentran en estado latente, emergente o manifiesto.

En los conflictos latentes, existen tensiones subyacentes, que no completaron el desarrollo ni escalaron hasta la categoría de conflicto altamente polarizado (como por ejemplo planes de recorte de personal).

En los conflictos emergentes, las partes reconocen que hay una disputa y la mayoría de las cuestiones están claras; pero no saben como manejar el conflicto (como ser los laborales, sindicales, negocios y de gobierno).

En los conflictos manifiestos, las partes están inmersas en la continuidad de una disputa, donde quizás hubo alguna negociación y se llego a un impasse.

El conflicto subyacente es una figura permanente de las organizaciones, que surge ocasionalmente en forma de litigios sectoriales y se rige por reglas específicas.

La noción de disputa implica una compleja interacción de cuestiones, partes intervinientes, contexto y procesamiento de la disputa, nexos para comprender los conflictos que son manejados en diferentes encuadros, o grupos de autoayuda, evitación, tolerancia, etc.

Otro autor considera que las disputas se resolverán de modo más eficiente si los negociadores exhibieran mayores habilidades, y para eso habrá que capacitar gente.<sup>117</sup>

### **VIII. II.2 Marco filosófico del conflicto en nuestra sociedad.**

- 1- *Comprensión de la mitología Operativa* (R. Benjamin) La filosofía es el modo en que los individuos y la sociedad entienden y organizan su mundo y perpetúan su sistema de creencias acerca de ese mundo. Los mitos permiten a las partes armonizar sus vidas con la realidad, pues los mitos no son mentiras, nacen de una semilla

---

<sup>117</sup> Raiffa, H. The art and Science of Negotiation, Harvard University Press. Cambridge, Massachusetts, 1982

alimentada por las esperanzas, los deseos y la necesidad de los hombres de creer en una determinada visión del mundo. Entonces el mediador trabajará en el espacio existente entre el modo en que los individuos, o las partes, creen que debe resolverse el conflicto, (utópico) y en como debería resolverse (lo que es posible). El mediador debe trabajar con cierto desconcierto en el pensamiento de las partes, o “penetrar” su mitología operativa a fin de lograr que se comprometan con la mediación.

- 2- El mito de la justicia (*Myth of Justice*) Cada parte cree que un juez considerado y compasivo deliberará y tomará la decisión correcta. En el ámbito de la ley el mito perpetúa la creencia que para cada remedio hay una enfermedad.
- 3- El mito de la Irrevocabilidad (*Myth of Finality*). Se considera que la decisión de la corte es equivalente a un acuerdo definitivo que será aceptado, o por lo menos respetado o acatado.
- 4- El mito de la Racionalidad (*Myth of Rationality*) Esta teoría sostiene que las decisiones tomadas por los jueces, árbitros u otros expertos son puramente lógicas e imparciales y que dichas decisiones pueden ser sometidas a posteriori a otra evaluación.
- 5- El mito de la Objetividad/Neutralidad (*Myth of Objectivity/Neutrality*) para los que sostienen esta teoría es que la toma de decisiones es una resolución puramente objetiva, ubicando al profesional en una situación superlativa.

### VIII Capitulo III: Antecedentes de la mediación como Alternativa en la Resolución de Conflictos (RAC)

Rastreándose en el tiempo, ubicamos a la Biblia, donde se menciona a Moisés como intermediario entre Dios y los hombres

También en la Corte Rabínica de Europa, los rabinos eran grandes mediadores entre sus miembros. Con la creación de los Estados, los diplomáticos actuaban para clarificar los problemas de índoles sociales y otros conflictos. Ya más reciente, se encuentra en España el Tribunal de Aguas; en México el pueblo de Rala, donde un juez interviene para que se tomen decisiones consensuadas entre vecinos.<sup>118</sup>

En muchas culturas era normal que los ancianos más respetados mediaran en los conflictos familiares. Bartoletti y Mesbur<sup>119</sup> refieren que la mediación era útil para otras cuestiones, además de las familiares, se interfieren en las vecinales, como en China, Japón y Africa. También en los Estados Unidos, la mediación tiene una larga trayectoria: los puritanos, los *quaqueros* y otras sectas empleaban a la mediación como de resolución de temas controvertidos. Pero mas formalmente en el Departamento de Trabajo.

Los litigios gratuitos, trajeron aparejado un notable crecimiento de las mediaciones en los centros comunitarios de justicia.

En años recientes la mediación se abrió a otros campos como en las disputas inter o intra-empresariales y se han difundido tanto mas por las

---

<sup>118</sup> Epstein, A Dispute Settlement among the tolai. Oceana, University of California Press. 1971.

<sup>119</sup> Landau, B Bartoletti, M y Melsur Mediation Handbook 1987

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

saturaciones de los juzgados que no podrían prestarles la debida atención.

Así, en 1976, expertos en derecho, se reunieron en la Universidad de Harvard, para tratar el tema de demora y altos costos en los litigios presentados a los juzgados: Movimientos de Resolución Alternativo de Disputas (ADR).

Establecieron cinco puntos característicos de la mediación y negociación:

1- Protagonismo de las partes; 2-Poder de decisión en manos de las partes. 3- Carácter confidencial de los temas. 4- Carácter democrático de proceso. 5- Búsqueda de solución teniendo en cuenta las necesidades de las partes.

Fue este creciente entusiasmo de los grupos que se estableció la mediación como un instrumento válido para resolver conflictos. Su flexibilidad es una de las características que hace de la mediación adaptable a una diversidad de litigios.

### VIII Capítulo IV: Mediación

**Mediato** proviene del latín *medius* y del verbo *mediare* : dividir por el medio .

Yale lo compara con inmediato (directo sin intermediarios) y con el término indoeuropeo *medhyo*, origen de la voz germánica compuesta: *midja-gardaz*; *gardaz* (jardin del medio o jardín en el medio), nombre de la tierra, zona intermedia entre el Infierno y el paraíso. El paraíso para Yale, es la visión imaginaria de la felicidad: dice “Nuestros clientes describirán su propio paraíso si se lo pedimos, y si hemos logrado que se sientan cómodos hablando

con nosotros sobre el tema. Si durante todo el proceso de mediación, mantenemos la atención del cliente centrada en su visión, es probable que alcancemos ese objetivo.”<sup>120</sup>

La mediación es una negociación llevada a cabo con la asistencia de una tercera parte, siendo un proceso voluntario en la cual un profesional imparcial o una tercera parte neutral interviene en la resolución del conflicto.

Como alternativa a dirimir ciertas controversias de índoles tributarias, se propone analizar el tema de la Mediación, en principio a fin de evaluar que medios serian más eficaces al momento de encontrar la solución correcta.

El fin del mediador es conservar los lineamientos éticos, no hacer ostentación del poder en el marco de la negociación, honrar la confidencialidad, intentar ser neutral y mantener el proceso de un modo justo al servicio de las partes.

Es oportuna mencionar las diferencias entre jueces, mediadores y árbitros. El mediador no está habilitado para emitir un veredicto, si bien mantiene su opinión formada del caso. No es su función dado que el resultado final le corresponde al juez (veredicto) o al árbitro para imponer un resultado a las partes. El mediador tiene una función específica que es la de un amable componedor.

En nuestro país es relativamente nuevo el tema de la mediación, detenta autoridad pero no impone resultados de la disputa.

---

<sup>120</sup> Yale, D Metaphoros in Mediating. Mediation Quaterly, 1992.

El mediador en una disputa o negociación es la tercera parte interventora, aceptable, imparcial y neutral <sup>121</sup> El trabajo del mediador es la de facilitador, educador, comunicador que ayuda a clarificar cuestiones, identificar y manejar sentimientos, generar opciones para no tener que llegar a una batalla legal en los tribunales.

Respecto de su aplicación, ha resultado ser un proceso flexible, adaptable a cuestiones privadas, públicas, naciones e internacionales.

Marull y Kirkpatrick <sup>122</sup> recomiendan su aplicación bajo las siguientes circunstancias:

- 1- Previo al paso del sistema judicial, previene mayores conflictos y ahorra tiempo y costo.
- 2- Protege relaciones: en conflictos domésticos, contratos de larga duración y sociedades de negocios.
- 3- Acelera el proceso. Casos no resueltos por años, en la mediación encuentra su solución a la brevedad.
- 4- Protege la información privada, por ejemplo en conflictos susceptibles de afectar el valor de las acciones.
- 5- Evita correr con gastos elevados.
- 6- Cuando se produce un estancamiento en la comunicación, renuevan las mismas mediante la recuperación de las relaciones.

En la mediación existen ciertos principios a tener en cuenta, difundidos en la MAMP: *Massachussets Association of Mediation Programs*, ellos son:

---

<sup>121</sup> Moore, C *The mediation Process*. Jossey-Bass Publisheer, 1996

<sup>122</sup> Marull H, y Kirkpatrick, G, *Aspectos generales de la mediación*. Centro int'l de Resolver Conflictos, Dallas 1993.

- 1- **Voluntariedad:** es el principio que reconoce el derecho de las partes de participar libremente de un acuerdo alcanzado en el proceso de mediación. Como así también la de retirarse en cualquier momento.
- 2- **Consentimiento informado:** el derecho de las partes de acceder a información sobre el proceso de la mediación. Hacer reconocer los alcances al aprobar la mediación.
- 3- **Poder de las partes/Autodeterminación:** principio que reconoce que las partes tienen derecho y el poder de definir sus cuestiones, derechos y obligaciones y en determinar el resultado
- 4- **Imparcialidad/neutralidad:** principio que afirma que las partes poseen el derecho de recibir un proceso justo y equitativo. Abstenerse los jueces de poseer favoritismos, hecho de palabra o percibido real.
- 5- **Confidencialidad:** principio que afirma que toda la información que se integra en el proceso es confidencial, a menos que se aclaren las excepciones entre las partes involucradas, antes de iniciar el proceso de mediación.

Sander y Rogers, adicionan que ningún comentario o discusión que se suscite en la mediación puede ventilarse o utilizarse en un juicio posterior, ni con grabaciones de comentarios. <sup>123</sup>

### **VIII. IV.1 Funciones del Mediador:**

Es un profesional capacitado para conducir un proceso de mediación, asumiendo múltiples responsabilidades. **Favorecer** el intercambio de información y proveer de nueva información.

1. **Ayudar** a cada parte a entender la visión de la contraparte.
2. **Mostrar** a ambas que sus preocupaciones son comprendidas.

---

<sup>123</sup> Goldberg, S.B. Sander, F.E.A. y Rogers, N.J. (eds.) Dispute Resolution: Negotiation, Mediation an Other processes. Boston, Little, Brown ,1992

3. **Promover** a un nivel productivo de expresión emocional.
4. **Manejar**: las diferencias de percepción e intereses entre los negociadores y otros, incluyendo a los abogados y clientes.
5. Ayudar a evaluar **alternativas realistas** para posibilitar el acuerdo.
6. Generar **Flexibilidad** en la relación entre las partes, a fin de que exista un fluido intercambio de posiciones.
7. Cambiar el **foco** del pasado al futuro.
8. Estimular la **creatividad de las partes**, al inducirlas a sugerir propuestas al acuerdo.
9. Aprender a identificar los intereses particulares que cada una de las partes prefiere no comunicar a la otra.
10. Proveer de soluciones que satisfagan los intereses fundamentalmente de todas las partes involucradas.

### VIII. IV. 2 Objetivos de la mediación:

El objetivo es la resolución del conflicto buscando satisfacer necesidades de las partes en litigio y en terceros involucrados directa e indirectamente. Fisher Uru y otros teóricos de Harvard hablan de “Joint Problem Solving” resolución conjunta de problemas, con la intención de arribar a un resultado: *ganador-ganador* o resolución integradora.

Según Bárbara Landau cabrían otros objetivos:

- 4.2.1 Lograr ánimo de cooperación y confianza entre las partes, para que les sea posible compartir tareas e información relevantes.
- 4.2.2 Desarrollar habilidades de las partes para comunicarse.
- 4.2.3 Asegurar a todas las partes relevantes la oportunidad de exponer sus

puntos de vista.

-4.2.4 Reducir la tensión y el conflicto.

-4.2.5 Favorecer el orden privado, en el desarrollo de la resolución voluntaria del conflicto.

-4.2.6 Llegar a un acuerdo razonable y justo a diferencia del resultado en tribunales.

### **VIII IV. 3 Soluciones a los Actos de Incumplimientos en Mediaciones**

-4.3.1 Actos de Incumplimiento diferido: El mediador o las partes pueden pedir homologación ante un tribunal asignado. Ese tipo de acuerdo puede establecerse, cuando por ejemplo, se tiene conocimiento del dictado de una Moratoria o Plan de Facilidades de pago inminente, a la que podrá acceder aún cuando no está vigente al momento de firmarse el acuerdo.

-4.3.2. Acuerdos de cumplimientos diferidos: se deberá preparar la via ejecutiva, para el caso de peligro de demora o incobrabilidad del crédito público si asi se presentara (art.525 CPCCN).

-4.3.3. Menores Incapaces- Responsables Sustitutos: Cuando se involucren menores o incapaces, al igual que los Responsables Sustitutos, previo a todo trámite, el Comité o el Mediador, o Juez, deberá dar intervención para la toma de conocimiento, a los curadores, al Sustituto y a los Responsables por Deuda Agena, tal cual establece nuestro Código de PT-

-4.3.4 Acuerdos Pre-Judiciales: Ejecución: el acuerdo de mediación podrá ser ejecutado judicialmente, mediante la simple presentación ante un juzgado.<sup>124</sup>

---

<sup>124</sup> Así funcionan en los Convenios de Desocupación en los Alquileres de Inmuebles.

Ejecución de Sentencia, se hará si previamente se efectuó el correspondiente pedido de su homologación

### **VIII CAPITULO V: Arbitraje**

#### **1 -Introducción:**

La tutela jurisdiccional de los principios tributarios constitunacionalizados, supone siempre una garantía de independencia del tribunal que interviene.

Las modernas constituciones de Italia de 1947, de Alemania de 1949, y de España de 1978 han revalorizado la defensa de los derechos del hombre y del ciudadano frente a la invocación ritual del interés general. A al punto que han llegado a tener acogida, que se creo la teoría de los derechos subjetivos reaccionales de origen alemán. Esta teoría alimenta la idea de defender y conservar la integridad vital de cualquier individuo si es avasallado por cualquier causa por la Administración, mediante una impugnación del acto.

A consecuencia de esta tendencia, en Francia se eliminó el *sistema de exces de pouvoir* y al Consejo de Estado, cuestionados por falta de independencia en la administración de la justicia.

En la actualidad los Tribunales Constitucionales son los organismos que protegen los derechos fundamentales, consagrados en las nuevas constituciones. Dichas constituciones envuelven una doctrina común contra los actos que avasallan dichos derechos, son nulos de pleno derecho.

Pues si la Administración por el principio de la efectividad de la tutela no puede efectuar la reproducción de un acto anulado, pueden eliminarse por simples incidentes de ejecución ante la sala que decidió en primera sentencia.<sup>125</sup>

Argentina ha adherido por Ley 23054 de Marzo de 1984 al Pacto San José de Costa Rica, que destaca como uno de los derechos humanos garantizados por la convención el “ el debido proceso legal siendo la independencia del tribunal interviniente una garantía expresa consagrada en el Art. 8º.

En el proyecto de crear una ley sobre conciliación y arbitraje, en sus considerandos se reconoce que la Administración de Justicia, en función de sus actuales estructuras, arrastra una profunda crisis que afecta al sistema y la morosidad del sistema, que repercute desfavorablemente en la producción e inversión de capitales paralizando actividades y gastos innecesarios de gran magnitud.<sup>126</sup>

El principio del debido proceso esta inmerso en la intervención de los tribunales arbitrales para la decisión de cuestiones tributarias con independencia y equidad.

La experiencia nacional e internacional se cumplió en el arbitraje por cuestiones de doble imposición.

---

<sup>125</sup> Tribunal –Constitucional de España Sentencia del 28/10/87m, citada por Garcia Entierra, ob citadas en pag. 63 de Susana Navarrine – Ruben Asorey: Arbitraje

<sup>126</sup> Dto. 958/94 (B:O: 23/05/91)

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

En el orden interno la Argentina ha contado con Tribunales arbitrales para el control y aplicación del régimen de unificación de impuestos internos, del Convenio Multilateral para el Impuesto a los Ingresos Brutos, y el Régimen de Coparticipación Federal 24788, para el resto de Impuestos Nacionales.

En el ámbito Internacional, hay tendencia de que sustituyan las intervenciones como jueces de los convenios internacionales para evitar la doble imposición que detentaban los representantes de los Ministerios de Economía o Finanzas de las partes signatarias, por los tribunales de Arbitraje y Mediación.

Quien más ha detentado el principio de equidad y buena fe han sido los países anglosajones. En los Estados Unidos se han permitido crear tribunales independientes, de mucha profesionalidad por parte de los árbitros con celeridad en los procesos, ahorrando valiosos tiempos ociosos.

En el derecho tributario fue utilizado al arbitraje internacional como un procedimiento ad-hoc en distintos casos, debiendo señalarse la disputa sobre el impuesto extraordinario entre Francia y España en 1992, bajo el arbitraje de Suiza.

Hay casos resueltos después de la 2da. Guerra Mundial por la Comisión de Conciliación: formada entre Francia, Estados Unidos, e Italia. El más reciente caso de arbitraje entre Estados Unidos, Reino Unido, Irlanda del Norte y la Comisión de Energía Atómica de la Comunidad Europea, se refiere a la gravabilidad de los empleados de esa comisión por

sus trabajos realizados en el Reino Unido.<sup>127</sup>

### **VIII V. 2 LOS ACUERDOS AMISTOSOS** (Mutual Agreement-Procedure)

El transcurso del tiempo demostró la necesidad de solucionar los problemas que se originaban en las convenciones de Doble Imposición, a través de la aplicación del método de cooperación. Dicho método se utilizó para aclarar algunos aspectos, no contemplados en los acuerdos y por cambios en las normas del Estado Contratante.

Se pueden mencionar a modo de ejemplo distintas disputas entre países miembros, como el acuerdo del impuesto a la renta entre Reino Unido e Irlanda del 14 de Abril de 1926, y la Convención sobre impuesto sucesorio entre Checoslovaquia y Rumania en Junio de 1934.

La Comisión recibió la orden de elaborar un borrador sobre Convenios de Doble Imposición, con respecto al impuesto a las ganancias y a los capitales. Comenzaron en 1971, concluyendo en el 77 y en el art. 25 del Modelo de la OCDE establece lo siguiente:

“Si una persona cree que ciertas disposiciones de uno o de ambos estados contratantes le acarrearán o le acarrearán, una tributación que no corresponde a este convenio, puede, sin perjuicio de las acciones legales previstas en la legislación nacional de estos Estados, presentar su caso a las autoridades competentes del Estado Contratante con cuyo territorio reside, o si su caso está comprendido ....., el caso ha de ser presentado

---

<sup>127</sup> Lindencrona y Mattson., NtIs How to Resolve International Tax Dispute, New approaches to and old problem., Intertax, 1990/5 p. 265. Pag. 266 y sgtes.

dentro de un plazo de tres años a partir de la primera comunicación de la disposición que acarrea una tributación que no corresponde al convenio.”

Si la autoridad competente considera fundamentada la objeción y ella misma no se encuentra en situación de encontrar una solución, se esforzará en hallar un arreglo al caso mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado contratante, de tal manera que impida una tributación que no corresponda al convenio.”

“ Las autoridades competentes, mediante consultas, podrán a punto procedimientos, condiciones, métodos y técnicas bilaterales adecuadas para aplicar el procedimiento amistoso previsto en este artículo. “

Este procedimiento ha sido utilizado por diferentes convenciones en busca de:

- a) Definir las disposiciones de las convenciones;
- b) Solución a los problemas de doble imposición no contempladas en las convenciones;
- c) Determinación de nuevos tributos que pudieran estar comprendidos en las convenciones.
- d) Armonización ente la imposición interna y las disposiciones de los tratados.<sup>128</sup>

A pesar de los beneficios mencionados, continúa siendo un procedimiento imperfecto, ya que nuevos escenarios se vienen dibujando en

---

<sup>128</sup> Lindencrona, Mattson “Arbitration in Taxation”

el derecho fiscal internacional.

### **VIII V. 3 Precios de Transferencia (*transfer pricing*)**

En la comunidad Europea surge como una necesidad imperiosa de solucionar los problemas surgidos por la doble tributación en el IVA en los distintos estados.

El comité propuso eliminar de la doble imposición en relación a los ajustes en precios de transferencia entre empresas vinculadas.

La directiva se refiere a los supuestos en que el monto de ganancias gravadas se incrementa o desea ser incrementada en razón de que las condiciones de la operación han diferido de las condiciones normales como entre partes independientes lo hubiesen realizado y de acuerdo a ello surge un incremento de ganancias por doble imposición.

En el año 90, los países miembros de la Comunidad suscribieron la Convención que resulta de aplicación para el Impuesto a la Renta, la cual se puede lograr la eliminación de la doble imposición optando en incluir las ganancias gravadas en un Estado, o bien que el monto de impuesto atribuidos a un Estado, sea reducido en el mismo monto en el otro Estado.

Las disposiciones más significativas de la Convención son las siguientes:

- 1) Cuando un Estado contratante intenta ajustar sus utilidades de una empresa, debe efectuarlo en debido tiempo y forma; y darle oportunidad que informe a la empresa vinculada del otro Estado contratante, para que a su vez informa al otro Estado contratante donde se encuentra

- radicada;
- 2) Si no existe acuerdo sobre el ajuste, puede iniciarse un procedimiento de acuerdo mutuo. Que comienza con el pedido de la empresa afectada.
  - 3) Si los Estados contratantes no obtienen un acuerdo para eliminar la doble imposición, deben someter el caso a una Comisión Asesora;
  - 4) Los procedimientos de la Convención acuerdo y Comisión Asesora no son obligatorios en caso que pueda existir penalidades.
  - 5) La Comisión esta compuesta por un Presidente, dos representantes de la autoridad fiscal de cada Estado contratante, y de un número de personas independientes designadas por acuerdo mutuo o entre una lista de personas por sorteo.
  - 6) Los miembros de la comisión están obligados a guardar confidencialidad de sus actos, informando solo la decisión a la Comisión de la Comunidad Europea, quien a su vez informará a los Estados miembros.
  - 7) Las empresas vinculadas pueden suministrar a la Comisión toda la información que se le solicita.
  - 8) La comisión debe emitir su opinión, a través de la mayoría de sus miembros, en un plazo de 6 (seis) meses y las autoridades competentes deben actuar de común acuerdo y tomar las decisiones necesarias para eliminar la doble imposición dentro de dicho plazo.
  - 9) Si las empresas están de acuerdo pueden publicar la decisión.

### **VIII V. 4 Acuerdo de Libre Comercio entre Canadá y EEUU (Free-Trade Agreement)**

El acuerdo de Libre Comercio firmado en diciembre de 1987, establece en su artículo 1802 y siguientes, la posibilidad de que las partes reciban a la “Canada-United States Trade Commission” para supervisar la implementación del acuerdo, resolver las disputas de interpretación y aplicación, prever su posterior elaboración y considerar cualquier otra materia que puede afectar sus operaciones.

Se contempla un procedimiento de consulta y en caso de que en el término de 30 días no se resuelva el caso, pueden recurrir a la Comisión de Arbitraje quien deberá solicitar a los técnicos y mediadores que asesoren para llegar a una solución definitiva y beneficiosa para ambos Estados.

Si así no se encuentra solución pueden recurrir a un Panel de Arbitraje , en las condiciones previstas en los artículos 1807 y siguientes.

### **VIII V. 5 Acuerdo entre EEUU y Alemania sobre cláusulas de arbitraje obligatorio-**

Este acuerdo fue suscripto en agosto de 1989, con vigencia a partir de 01/01/90.

El acuerdo contempla solución a los inconvenientes que se originan en los Estados Unidos por la actitud del Senado de ese país que no le atribuyen a las convenciones fiscales mayor importancia.

En su art. 25 p.3 prevé la posibilidad de un arbitraje obligatorio para los

Estados contratantes en caso de disputas no resueltas, consintiendo el contribuyente por escrito la utilización del arbitraje y su aceptación a los que se decida.

El contribuyente aunque no es parte del proceso de arbitrio, tiene derecho a presentar su posición frente al tribunal, y se le garantiza confidencialidad al mismo.

El resultado es de aplicación obligatoria para los Estados contratantes y el contribuyente, pero no tiene efecto precedente, aunque si debe ser tenida en cuenta para casos similares.<sup>129</sup>

El arbitraje se decidirá sobre la base de las leyes domésticas de los estados y del Derecho Internacional.

### **VIII V. 6 Otros acuerdos fiscales con cláusula de arbitraje obligatorio: Alemania-Francia y Alemania-Suecia.**

En el art. 25 del acuerdo de Alemania con Francia, modificado por la Convención Suplementaria de Marzo de 1989, contiene normas de arbitraje cuando las autoridades competentes no logran acuerdo dentro de los 24 meses de haberles sido requerido.<sup>130</sup> La decisión es obligatoria y fundada en los principios del derecho constitucional.

El acuerdo de Alemania y Suecia, cuyo proyecto en 1985 constituyó un avance en la materia, contiene también normas de arbitraje, prevé la aplicación de la Convención Europea de Acuerdo Pacífico a disputas y otorga

---

<sup>129</sup> Linerona-Mattson, "How to solve.." pag. 275.

<sup>130</sup> Vogel, Klaus, Ob, citadas, pa. 1199.

jurisdicción a la Corte Internacional de Justicia que debe decidir “ex acquo to bono”.<sup>131</sup>

### **VIII V. 7-Otras propuestas de arbitraje fiscal.**

Estas propuestas consistían en utilizar estos métodos cuando las anteriores no resultaban exitosas, elaboradas por el Comité de trabajo de Arbitration in Taxation:

Básicamente proponían lo siguiente:

- Se intentaba desarrollar el procedimiento de acuerdo mutuo, mediante la utilización del arbitraje cuando las restantes medidas no fueren exitosas.
- Sugerían la creación de un Instituto Internacional fundado por las Naciones Unidas.
- El contribuyente no tenía derecho a iniciar el procedimiento pero, una vez iniciado, si derecho a ser oído y a aportar pruebas.
- No se autorizaba el abuso de arbitraje, por lo cual era necesario como condición que no existiera procedimientos domésticos disponibles en los Estados.
- Carl Shop propuso la necesidad de arbitraje para problemas de *transfer pricing* quien sugirió un arbitraje vinculante para temas de precios de transferencia.
- Un cuerpo de arbitraje que no se ocupara de temas sobre aspectos

---

<sup>131</sup> Guttentaf, Joshep y Misbarck, Ann, ob cit pag-352. y Lindercrona –Mattson Pag. 272.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

legales y se ocupara netamente del arbitraje, sobre Impuesto a los réditos y ponía énfasis en medidas atractivas para países en vías de desarrollo.

La Comisión estaría compuesta por economistas, contadores, abogados y expertos industriales.

Esta propuesta fue criticada por no atacar el abuso del arbitraje que ocurre cuando el contribuyente, usando los dos sistemas, el arbitraje y la ley doméstica, elige el más favorable a su situación.

### **VIII V. 8- Mercosur – Protocolo de Arbitraje.**

En cumplimiento de lo dispuesto en el art. 3ro y en el anexo III del Tratado de Asunción, se firmo el 26 de marzo de 1994, un acuerdo entre los Estados a comprometerse a adoptar un sistema de solución a las controversias. Se firmo el protocolo conteniendo normas sobre arbitraje obligatorio.

Fue Aprobado por el Consejo del Mercado Común y en el caso de Argentina, se encuentra pendiente su ratificación-

- 1) Se aplica a las controversias entre los Estados partes sobre interpretación, aplicación y cumplimiento de la disposiciones del Tratado de Asunción. De los acuerdos celebrados en su ámbito al igual que las decisiones del Consejo del Mercado Común y de las resoluciones del Grupo de Mercado Común.
- 2) Se prevé en primer término, el mecanismo de negociaciones directas, que no podrán exceder de 15 días, a partir de la fecha en que uno de los

Estados manifiesta la controversia.

- 3) Si no es posible alcanzar un acuerdo, total o parcial, la controversia se someterá a la consideración del grupo Mercado Común, quien decidirá, con el asesoramiento de especialistas, dentro de los 30 días.
- 4) Si los procedimientos anteriores no permiten solucionar la controversia podrán comunicar su intención de recurrir al procedimiento de arbitraje previsto en su Capítulo IV.
- 5) Los Estados partes declaran que reconocen como obligatoria, ipso facto y sin necesidad de acuerdo especial, la jurisdicción del Tribunal Arbitral.
- 6) El Tribunal está compuesto de tres árbitros designados uno por cada Estado y el tercero que será el Presidente será elegido por ellos de común acuerdo, si no existiere acuerdo sobre este tercer árbitro se sorteará de una lista;
- 7) Se contempla la designación de árbitros suplentes y la existencia de una lista de árbitros que deben ser juristas de reconocida competencia que se encontraran registrados en la Secretaría Administrativa.
- 8) El Tribunal Arbitral podrá, por solicitud de parte interesada, y en la medida en que existan presunciones fundadas, de daños graves e irreparables, dictar medidas provisionales.
- 9) La decisión se fundará en las disposiciones del Tratado de Asunción, de sus acuerdos, decisiones del Consejo del Mercado Común y Resoluciones del Grupo Mercado Común;

10) Los laudos son obligatorios para los Estados partes de la controversia, inapelables, salvo aclaración, harán cosa juzgada y deberán ser cumplidos dentro de los quince días, a menos que el Tribunal fije otro plazo.

11) Cada Estado se hará cargo de los gastos de su árbitro y los del Presidente serán afrontados en partes iguales.

Cualquier particular podrá denunciar su situación a la Sede Nacional del Grupo de Mercado Común, donde se encuentre su residencia habitual o sede de sus negocios. Si dentro de los 15 días no es resuelta, por voluntad del particular afectado, puede elevarlo al Grupo Mercado Común. Este no podrá rechazar el reclamo y convocará a un grupo de especialistas para que emitan su opinión. Si el procedimiento no prospera dentro de los 15 días, podrá recurrir el procedimiento de arbitraje mencionado.

### **VIII V. 9-Antecedentes en la Corte Fiscal Norteamericana**

Arbitraje voluntario y vinculante en la Corte Fiscal (*Tax Court*) de EEUU.

Este es un caso de arbitraje obligatorio sobre precios de transferencia bajo la nueva regla 124 de la Corte Fiscal Norteamericana.

Esta regla permite a las partes solicitar que cualquier aspecto sobre hechos en controversia sea resuelto a través de un arbitraje, que una vez convenido, resulta obligatorio.

Después del pedido de las partes, el Juez Principal asigna el caso a un juez o Juez Especial para la realización del pedido y la supervisión de cualquier

arbitraje posterior.

Las partes deben acompañar con su pedido lo siguiente:

- Declaración de los aspectos a resolver por los árbitros
- Un acuerdo de partes por el cual se obligan a someterse al arbitrio.
- Identidad del árbitro o el procedimiento a ser usado para elegir el árbitro.
- Forma en que se pagara la remuneración y gastos del árbitro, al igual que los demás costos.
- Prohibición de comunicarse con el árbitro.
- Cualquier otra necesidad de los árbitros.

La nueva regla tiene el propósito de disminuir la carga de la Corte en el manejo de casos de precios de transferencias

Según antecedentes de la primera sentencia, de fecha 12/03/1992: 1) Fijación de ingresos en una operación entre empresas vinculadas, y que tal relación no hubieran existido (*arm's length transaction*); 2) Panel compuesto por un juez retirado, un economista y un técnico industrial. 3) Las partes intercambian listas de árbitros para elegir los candidatos. 4) cada parte someterá una cifra única, que entienda, es la correcta, como monto de ingreso de las operaciones por cada año fiscal. El panel elegirá de entre las cifras propuestas, más que fijar una tercera. Las partes deben someter una cifra seria, ya que ulteriormente no podrá cambiarla. 5) El panel someterá su decisión para que sea aprobada por la Corte Fiscal, 6) Las partes deberán someter las cifras al panel una fecha determinada, debiendo estas finalizada la decisión 9 meses después. 7) Si se apela, será por los montos sometidos a arbitraje. 8) La

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

estipulación de arbitraje cubre una gran gama de asuntos administrativos y procesales, 9) El panel sólo analizará la prueba sometida por las partes y no tendrá derecho a las declaraciones juradas presentadas ante el I.R.S.<sup>132</sup>

Otro caso de la Corte Fiscal, caratulado “Sundstrand Corporation” de 1991, encontró que ambas partes no habían acreditado aspectos sustanciales de los puntos en discusión y ante la argumentación de inconstitucionalidad, la corte avaló su constitucionalidad.<sup>133</sup>

El caso fue anunciado el 05/03/92 en un panel de análisis de “Transfer Pricing” co-organizado por la California State Bar Tax Section y la California CPA; Society y comprende el arbitraje de la compañía Appel de los periodos 1984, 1985 y 1986 en el cual el panel de arbitraje deberá determinar el monto de ingresos que la compañía había ganado con la afiliada de Singapur,

Con el arbitraje ciertamente se han ganado tiempo y dinero, al reducir costos de litigios, y demora originaria de los casos judiciales o de la propia Corte<sup>134</sup>.

El caso ha dado lugar a que sean seguidas por otros sinnúmero de casos y hasta han llegado a acuerdos de precios de transferencia, aún antes de que las operaciones existieran.<sup>135</sup>

### **VIII Capítulo VI: La convención de Nueva York de 1958**

---

<sup>132</sup> Appel Computer Inc. and Consolidated Subsidiaries vs Commissioner of International Revenue Nº 34127-87 US. Tax Court.

<sup>133</sup> Thomas Freytag vs. Commissioners 111 BSCT91-2U S:T:C//50.321.27/06/1991.

<sup>134</sup> More on Apple’s Arbitration Agreement, Tax Notes International 30/03/1992.

<sup>135</sup> Ver Goldberg Sandford Selected US, Tax Developments, Canadian Tax Journal , Vo. 39, Nº 6.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

En 1958 se aprobaba la Convención de Nueva York sobre el Reconocimiento y Ejecuciones de las Sentencias Arbitrales Extranjeras.

El Protocolo de Ginebra de 1927 y 1923 son sus antecedentes y este nuevo Convenio fue un avance importante por constituir nuevos instrumentos de arbitraje y resolvía el problema del doble “exequatur” o que el procedimiento de la convención arbitral se regía por la voluntad de las partes y por la ley de la sede del arbitraje.

La Convención conlleva dos objetivos principales: por una parte, el reconocimiento y por otro la ejecución del laudo arbitral.

En su art. II impone a los Estados la obligación de reconocer ese pacto de arbitraje y a los jueces estatales la de remitir a las partes a arbitraje cuando se presente a conocimiento del juez un asunto respecto del cual las partes hayan concluido un pacto válido de arbitraje.

### **VIII. VI. 1 En que casos se aplica la Convención de New York,**

Más allá de la ratificación efectuada por los 142 países, el mayor logro de esta es que por su aplicación se han resuelto la mayoría de los casos, en forma abrumadora, los laudos se han hecho efectivo.

Las decisiones judiciales sobre la Convención abarcan extremos tales como que si plantean dudas, sobre el verdadero estado, primero, invocando el art. VII esta la jurisprudencia francesa que ha establecido que en la medida que la ley nacional en materia de reconocimiento y ejecución es más favorable al tráfico internacional, como ser el Código de Procedimiento Francés, este es el

que debe regir.

En segundo lugar, también están los casos en que si bien la ley nacional es menos favorable, se ha aplicado haciendo referencia cuestiones de orden público o invocar a la Convención para determinar la existencia de reciprocidad entre ambos estados.

En su Art I establece una regla general de universalidad: se aplica a todas las sentencias arbitrales totalmente des-localizado, sin ataduras a una determinada ley, particularmente a la ley sede del arbitraje: se aplica a todas las sentencias arbitrales dictadas en el territorio de un estado distinto de aquel en que se pide el reconocimiento y la ejecución de sentencias”. Es decir se aplica a cualquier laudo proveniente de un Estado diferente, independientemente que de él sea o no parte de la Convención.

A su vez, el Art. I (3) dio a los Estados dos tipos de reservas: Por un lado, una reserva de comercialidad destinada a sustraerse de su aplicación aquellos laudos emitidos en asuntos que no fueran de carácter comercial.

Por otro, la reserva de reciprocidad con el fin de no aplicar la Convención a laudos proferidos en aquellos países que no sean parte de la Convención de Nueva York.

El art. II establece que “se reconocerá el acuerdo por escrito conforme al cual las partes se obliguen a someter a arbitraje todas la diferencias o ciertas diferencias que hayan surgido o puedan surgir entre ellas, respecto a una determinada relación jurídica, contractual o no contractual concerniente a un asunto que pueda ser resuelto por arbitraje.”

### **VIII VI. 1 Normas de Procedimiento relativas al reconocimiento** En su Art.

III, en primer lugar, no establece más que estándares mínimos que deben satisfacer las sentencias arbitrales extranjeras, para que ellas sean reconocidas y ejecutadas por países distintos a aquel que fue sede del arbitraje.

En segundo lugar, no se imponen condiciones apreciablemente más rigurosas, no honorarios o costas más elevadas que las aplicables al reconocimiento o ejecución de las sentencias arbitrales nacionales.

Este artículo consagra el principio de favorabilidad, que ningún país puede imponer requisitos procesales más gravosos u onerosos en el procedimiento para reconocer y ejecutar laudos.

En consecuencia los requisitos procesales establecidos en el Art. IV de la Convención consagran un estándar que no puede ser superado por la legislación doméstica.

### **VIII VI. 3 Causales para negar el reconocimiento y ejecución de los laudos o sentencias arbitrales.**

El art. V es que más jurisprudencia ha generado y ha dado lugar a debates.

El Juez se encuentra impedido de examinar el mérito de la decisión arbitral. Quiere decir que el juez al cual se le solicitan el reconocimiento del laudo sólo puede revisar algunas de las causales del Art. V, o de oficio mientras no contradiga el orden público y que la disputa sea susceptible de arbitraje.

El segundo principio que deriva es que las causales del art. V son

taxativas y exhaustivas, esto es, que sólo estas causales pueden ser invocadas para rechazar la solicitud de reconocimiento y ejecución.

El tercero, aún objeto de debate, consagra la potestad del juez de admitir la solicitud de reconocimiento y ejecución, aún si se encuentra probada una de las causales invocadas.

Como cuarto y último principio, corresponde a la parte que se opone al reconocimiento solicitar y probar la causal de rechazo, con excepción de las únicas dos causales que puede el juez declarar de oficio, es la “inversión de la carga de la prueba”.

### **VIII VI. 4 Causales que pueden alegarse por quien se opone:**

Dos hipótesis: la incapacidad de una de las partes y la invalidez del acuerdo arbitral. (cualquier efecto que invalide el acuerdo), también se denominan “violaciones al debido proceso”.

La Convención dejó abierta la posibilidad a los tribunales nacionales de rechazar el reconocimiento de un laudo, cuando resulte probada una circunstancia que atente contra el derecho de defensa de una de las partes.

El texto de la tercera causal, contenida en el literal (a) del numeral (1) del art .V hace una clara referencia al exceso de autoridad por parte de los árbitros. Esto quiere decir que el juez de reconocimiento y ejecución puede rechazar, a solicitud de una de las partes, el laudo que tomo decisiones extra y *ultra petita*.

Si el tribunal arbitral no se ha ajustado al acuerdo celebrado entre las

partes, o en defecto de tal acuerdo, el art. V ratifica el principio de la autonomía de las voluntades, para elegir las reglas del proceso.

En prevalescencia de esto, la ley del lugar que emitió el laudo, entra a tener relevancia “*lex arbitri*” entra a tener un rol subsidiario.

Se soluciona uno de los problemas de la Convención de Ginebra de 1927, del “*doble exequátur*”, el cual exigía que la parte vencedora debía probar el hecho. No obstante durante 25 años prevaleció la teoría que la anulación del laudo por parte del país donde se firmo el laudo era irrelevante, basándose en el principio de favorabilidad, contenido en el art. VII de la Convención.

Sin embargo la Corte de EEUU añadió que no se puede negar el reconocimiento si se hubiere probado una de las causales de la Convención.

### **VIII VI. 5 Causales de ser declaradas de oficio por el Juez de reconocimiento y ejecución.**

Por dos causas pueden permitirse al juez a negarse al reconocimiento y ejecución: primero cuando la causal no haya sido alegada por la parte que se opone: se refiere a que el objeto de la diferencia no sea susceptible de arbitraje y el segundo punto es que el laudo sea contrario al orden público.

### **VIII VI. 6 Recurso de anulación y Suspensión de los efectos del laudo.**

El laudo, una vez emitido, es obligatorio para las partes. El recurso de anulación no suspenderá los efectos del laudo. Es necesario indagar si los efectos continúan en las jurisdicciones que no se firmo el laudo. El art. VI de la Convención difiere la decisión del juez de ejecución.

### VIII VI. 7 La interrelación de la Convención de New York con el derecho interno y los demás instrumentos del Derecho Internacional.

El art. VII de la Convención aclara que: “las disposiciones del presente Convenio no afectarán la validez de los acuerdos multilaterales o bilaterales relativos al reconocimiento y la ejecución de las sentencias arbitrales concertados por los Estados Contratantes ni privarán a ninguna de las partes interesadas de cualquier derecho que pudieran tener o hacer valer una sentencia arbitral en la forma y medida admitidas por la legislación o los tratados del país donde dicha sentencia se invoque.”<sup>136</sup>

### VIII VI. Conclusiones

Las garantías constitucionales del debido proceso imponen la independencia de quienes juzgan las causas tanto nacionales como internacionales.

Los tribunales arbitrales pueden actuar en cualquier controversia vinculada con el derecho privado o derecho público, siempre que la materia arbitrable” no exceda alguna de las prohibiciones del Código Civil y Procesal. En el derecho privado no son arbitrables las cuestiones de familia y el estado de las personas. En el derecho público no pueden ser objeto de arbitraje las cuestiones no sometidas a Convención o Transacción.

La elección de la ley aplicable a la “materia tributaria” no siempre puede ejercer en plenitud ya que esa materia fija el límite de los juzgados ordinarios

---

<sup>136</sup> Guido S Tawil Eduardo Zuleta “El arbitraje Comercia Int’l Estudio de la Convención de Nueva York con motivo de su 50° Aniversario. Abeledo Perrot- Octubre de 2008,

institucionalizados.

Los efectos políticos de la integración de los países en mercados comunes han minimizado el concepto de “inmunidad soberana” por lo que tiene eficacia directa del derecho comunitario interno frente al derecho interno, lo que permite la intervención de una justicia internacional independiente ejercida por los tribunales arbitrales.

La Convención de la Comunidad Económica Europea propicia el proceso arbitral, especialmente para dirimir cuestiones complejas como ser la fijación de valores de transferencia de bienes y servicios.

La creación del Mercosur ha movido a la Argentina y a Brasil a admitir la ejecución de laudos arbitrales, en el caso nuestro al adherirnos a la Convención de Nueva York de 1958.

En el orden interno la Argentina regula el proceso arbitral en sus códigos procesales de la Nación y de las Provincias, existiendo además tribunales como los de la Bolsa de Comercio, de la Cámara de la propiedad Horizontal, Colegio Público de Abogados, de Escribanos, de la Unión Industrial y de la Cámara de Comercio de Argentina.

Las materias excluidas del proceso arbitral serán sólo las vinculadas con actos jurídicos de afectación, destino o enajenación de bienes de dominio públicos.

Con esta última limitación, nos arriesgaríamos a aseverar entonces que, los tributos, al ser de bien público, no se podrán someterse a procedimientos

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

de arbitraje cualquier tipo de controversia que se susciten.

Pero nuestro país, en materia tributaria adoptó la justicia arbitral para dirimir las cuestiones de doble imposición interna para los impuestos co-participados entre la Nación y las Provincias. De igual manera para el Impuesto a los Ingresos Brutos, integrado dentro del Convenio Multilateral entre las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre y cuando la actividad gravada se desarrolle en diferentes jurisdicciones.

Pero el Estado Argentino puede comprometerse a arbitrajes porque las normas de los Códigos Civil y Procesal, sólo prohíben ese proceso para las cuestiones que no pueden ser objeto de transacción. Sumado a ello el proceso de “privatización” que comenzó en los años 90, con lo cual la noción de “bien público” ha dejado de ser un obstáculo para calificar de arbitrable alguna materia.

La técnica del juicio arbitral, organizada por las leyes procesales de la Nación y de las Provincias, es la más aconsejable para intervenir en el orden interno en el juzgamiento de: Convenio de Promoción Industrial; Convenios para Evitar la Doble Imposición interna, cuestiones vinculadas con la fijación de valorizaciones de las mercaderías y/o servicios el campo del derecho aduanero. Como así también lo relacionado a procesos contenciosos tributarios donde la relación Estado y contribuyentes es de igual a igual. Se admite el proceso arbitral, máxime cuando se trata de gravar rentas y patrimonio mundial.<sup>137</sup>

### **TITULO IX Capítulo I- 1 Resolución de Conflictos en Materia Penal**

---

<sup>137</sup> Susana Camila Navarrine-Rubén O. Asorey “Arbitraje” La Ley Septiembre de 1992.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

El delito fiscal se refiere al hecho de sustraerse a la AT respecto del *elemento objetivo* –ingresos no declarados y el resultado que de ella debe ingresar el impuesto- como también es necesario que se vea claramente el *elemento subjetivo*: un hecho determinado con fines de cometer el delito descrito.

Villegas agrega que todo delito tributario, conlleva un hecho ilícito impositivo, pero que necesariamente se tiene que identificar las dos condiciones objetivas de punibilidad.-

Los Consejos de la Magistratura que se han conformado desde las reformas constitucionales de 1994, valga la redundancia, deben ser órganos verdaderamente autónomos y que garanticen la participación equilibrada y equitativa de los tres poderes.<sup>138</sup>

No pueden estar adscritos a ninguno de esos tres poderes, y porque, no siendo un órgano jurisdiccional, no es viable que formen parte del Poder judicial.

En nuestro país, en virtud del proyecto RAC,(Resolución Alternativa de Conflictos) ha sido llevado adelante en forma conjunta por el Ministerio de Justicia de la Nación y la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires, quienes se proponen explorar las posibilidades de desarrollo y aplicación de los sistemas de resolución alternativa de conflictos del derecho penal.-

---

<sup>138</sup> Alconada, Julio M.F., Abogado, Mediador, Asesor de la Dirección Nacional de Política Criminal del Ministerio de Justicia de la Nación, a cargo del Dr. Mariano Ciafardini.- Curador Público Oficial del Ministerio Público de la Nación; Adscrito a la Defensoría Pública Oficial ante los Tribunales Federales de 1ª y 2ª Instancia de La Plata, Provincia de Buenos Aires., Rep. Argentina E-mail: julioalconada@netverk.com.ar

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

Nuestro sistema se encuentra afiliado al modelo de la persecución penal oficial y obligatoria (principio de legalidad), pero en forma paulatina se ha comenzado a introducir pautas de “*flexibilización*” en la promoción de la acción penal pública.

Tales los casos puntuales de “probation”, “juicio abreviado”, etc., que sin perjuicio de ello, no han llegado a admitir el uso de criterios de “oportunidad”.-

Se ha generado la imperiosa necesidad de *horizontalizar* la gestión de los problemas sociales –coadyuvar a que todos aquellos que se encuentren en igualdad de condiciones, sean tipificadas sus condenas, de acuerdo con un grado de equidad y neutralidad, con infracciones penales similares.

Se han investigados los distintos métodos de resolución alternativa de conflictos del derecho comparado, fundamentalmente, en Canadá, Estados Unidos, Alemania, Australia, Inglaterra, Francia y España, que luego de una previa ejecución de un plan experimental o piloto, adaptarlos al sistema legal y a la idiosincrasia y realidad argentina.-

Este plan piloto se encuentra en ejecución en el ámbito de la Facultad de Derecho de la U.B.A., y funciona con casos reales derivados por la comunidad y/o por los consultorios gratuitos que funcionan en la Ciudad del Gobierno Autónomo de Buenos Aires.-

Una vez consolidados los modelos RAC aplicados, y de una profundización de la capacitación de los operadores, se ideó extenderlo a algunas ciudades del interior del país.-

Como lo ha sostenido Udo Josionek (Pte. del Tribunal de Menores de Viena): "... toda disposición reguladora de la vida social, ante todo también las normas penales, tienen que adecuarse a las especiales particularidades culturales, sociales y, también tradicionales de un Estado, si se quiere una ejecución lo más eficiente posible y, sobre todo, conseguir que las normas sean aceptadas por la sociedad, (entonces) a todo Estado que se plantee la introducción de una regulación del conflicto se le debería aconsejar la anteposición de una experimento modelo semejante a toda regulación legal definitiva..."<sup>139</sup> y el autor se pregunta si habrá una privatización del sistema de derecho penal.

El proyecto RAC mencionado, se propone abordar las cuestiones problemáticas de carácter teórico y práctico que pudiera generar un sistema de RESOLUCION ALTERNATIVA DE CONFLICTOS EN MATERIA PENAL en nuestro medio.

Los casos en tratamiento se obtuvieron de diversas fuentes, algunas de carácter comunitario, otras relacionadas con consultorios jurídicos gratuitos, y finalmente se tratan algunos casos derivados del sistema penal (en particular a instancias de la conciliación) que prevé la ley 24270 o las disposiciones de la "probation".<sup>140</sup>

En el caso puntual de Bs. As., la Ley 12061 y el propio Código Procesal

---

<sup>139</sup> Papers D`estudis y Formació, N° 8, marzo de 1992, Generalitat de Catalunya. Centre d'Estudis Jurídics y Formació Especialitzada, España).- Udo Josionek "El procedimiento penal y la víctima":

<sup>140</sup> La Ley 24270, se trata de la norma que prescribe la penalización del padre conviviente que obstaculiza el contacto entre los hijos y el no conviviente. En su art. 3° inc.1° dispone que "...en un plazo no mayor de 10 días, el tribunal deberá: interponer los medios necesarios para restablecer el contacto del menor con sus padres..."

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

Penal, se encuentra legislado y prevista la mediación penal, como asistencia a la víctima de delitos.

El método utilizado en Capital Federal en esta instancia ha sido el de realización de una o dos entrevistas preliminares personales con cada parte por separado.

Se le explica a cada grupo los alcances del sistema, se los invita a participar en él; dado que la voluntad de ambos es la condición básica para lograr el diálogo; se les solicita que cuenten su versión de los hechos.

Es importante señalar que nuestro sistema no requiere reconocimiento alguno de los hechos: basta con que ambos admitan haber estado envueltos en un mismo episodio histórico para encontrar material de diálogo.-

Luego de estas entrevistas preliminares, si hubiera contradicciones profundas sobre cuestiones de hecho, el receptor del caso vuelve a citarlos nuevamente, y por separado se les cuenta sucintamente cuál ha sido la postura asumida por el otro, intentando encontrar puntos de convergencia entre los dos relatos.

Esto permite a ambos participantes saber a qué nueva situación se enfrentan, y que deben tomar una nueva decisión de seguir o no adelante. Finalizada la segunda tanda de entrevistas, el receptor, si cuenta con la conformidad de las partes para llevar adelante la audiencia conjunta, y si cree que hay puntos de coincidencia que faciliten el diálogo, elige el tipo de RAC que habrá de aplicarse al caso concreto.-

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

Son tres los tipos de procedimientos RAC: Mediación, Conciliación, Conferencia de Conciliación con Moderador.

En el primero de los casos, simplemente coadyuva a las partes a su identificación, proceso corto, que dura no más de 4 sesiones y en aquellos casos de baja conflictividad.

En los casos de conciliación, la posición del conciliador es más fuerte y permite identificar conflictos y ofrecer alternativas de solución.

En el tercer caso, se trata de una serie de audiencias donde las partes presentan su versión personal frente a un grupo de consejeros.

Como conclusión se deben buscar herramientas que sirvan para prevenir sin estigmatizar o sin rotular o sin victimizar al “probable o posible” sujeto a una acción delictiva

La prevención requiere indefectiblemente de un diagnóstico, análisis y evaluación de la situación concienzudamente.

Crear un programa que ayude a prevenir el delito, atenuando la ocurrencia de nuevos hechos delictivos.

Hay que eliminar *la cultura del miedo*, llamadas así a las formas de percepción y de representación social de delincuencia, del crimen, la violencia y de los delitos<sup>141</sup>.

Se podría decir que, antiguamente los políticos delimitaban la actuación

---

<sup>141</sup> Alconada, Julio M.F., *Abogado, Mediador, Obras citadas*.

de los jueces en la ley misma, ahora se corresponde a una situación más compleja, que se corresponde con consolidación de Estado de derecho.<sup>142</sup>

Ya no sólo el juez, sino el propio legislador esta limitado y no solo por el proyecto político plasmado en las constituciones modernas que consagran los “Derechos, deberes y garantías”.

De allí la importancia de que el garantismo penal es estricto. De modo que un hecho delictivo –*delito*- sólo puede ser penado si empíricamente es probado en su totalidad, es decir, probados y determinados judicialmente, la analogía está definitivamente prescripta en materia penal.

Siempre considerando la máxima de que es la “verdad y no la autoridad la que hace el juicio”.<sup>143</sup>

Podemos decir entonces que en un sistema garantista, “no hay penas sin crimen, ni crimen sin ley, ni ley penal sin necesidad.”<sup>144</sup>

### **IX Capítulo II. RESOLUCIÓN ALTERNATIVA DE CONFLICTOS en**

#### **MATERIA PENAL Tributaria-**

Las ventajas de incluirse dentro de un proceso alternativo, voluntario y complementario de RAC, es que principalmente puede verse dispensada de ser denunciado penalmente por la AT, para el caso de deudas tributarias.

Tal carácter ha sido uno de los pilares sobre los que se basó la última Ley

---

<sup>142</sup> Ferrajoli, Luis, Derecho y Razón .“Teoria del Garantismo Penal”, Editorial Trotta, Madrid, 1997 (2da.ed)991 pp-  
Por Diego Caamaño Viera (Universidad dela Rep Oriental del Uruguay)

<sup>143</sup> Veritas, non auctoritas facit iudicium).

<sup>144</sup> Ferrajoli, Luis, Ob, citadas.

del Blanqueo 26476.<sup>145</sup>

La Ley Penal Tributaria, 24769, regula los preceptos en materia penal respecto de la omisión y/o evasión de impuestos.

Cabe mencionar que, la Ley 26683 ha introducido reformas a la Ley 25246, en su Art. 8º, sustituyó al texto anterior del Art. 6º *será la UIF la encargada del análisis , el tratamiento y la transmisión de la información a los efectos de impedir:* 1- El delito de lavado de activos (Art.303 del Código Penal) **preferentemente de la comisión** de: a) Delitos relacionados con el tráfico y comercialización ilícita de estupefacientes (ley 23737); b) Delitos de Contrabando de armas y contrabando de estupefacientes (Ley 22415); c) Delitos relacionados con las actividades una asociación ilícita calificado en los términos del Art. 201 bis del Código Penal: “j) **Los delitos previstos en ley 24769**”.<sup>146</sup>

La importancia del Art. 6º de la Ley 25246 radica fundamentalmente en que define el ámbito de competencia de la UIF, marcando en este caso en cuales delitos precedentes de lavado de activo le corresponde actuar.<sup>147</sup>

El 28 de Diciembre de 2011 la Ley 26735 que vuelve a introducir un cambio en Ley Penal Tributaria 24769; pues hace un agregado al art. 76 bis del Código Penal (elimina la suspensión del proceso a prueba: “probation”).

---

<sup>145</sup> Ley 26476 . art. 42 “La AFIP quedará dispensada de efectuar la denuncia penal respecto de los delitos tipificados en la Ley 23771 y modificaciones y 24769, en tanto y en cuanto regularicen su situación acogiéndose a los beneficios del título II y III de la presente ley.”

<sup>146</sup> Resolución 121/2011 B.O. 15/08/2011.

<sup>147</sup> Mecikovsky, Jaime “Lavado de dinero y evasión fiscal” 13º Congreso Tributario CPCECABA 10/2011.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

A) Modifica los montos mínimos de: 1) Evasión Tributaria simple (EVS) DE \$ 100.000,00 a \$ 400.000,00; 2) la Evasión Tributaria Agravada (ETA) de \$ 1.000.000,00 a \$ 4.000.000,00; 3) la Evasión por Interpósitas personas (EIP) de \$ 200.000,00 a \$ 800.000,00; 4) El uso fraudulento de exenciones impositivas, de \$ 200.000,00 a \$ 800.000,00.

B) Amplia el alcance I de la Ley Penal Tributaria incluyendo a los Impuestos Locales, por las delitos penales contra el fisco nacional, provincial y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Bs. As. Es idóneo para delitos penales por evasión en el Impuesto a los Ingresos Brutos, por ejemplo. Asimismo amplía el espectro punitivo, hacia evasiones tributarias y de la seguridad social de índole provincial.

C) Incluyen dentro del Art. 2° de la Ley Penal Tributaria el uso de facturas apócrifas, como un delito de evasión agravada, el uso de facturación falsa o idelógicamente o materialmente documentación falsa.

D) Nuevo tipo penal del Art. 12 bis: se incluyen a sujetos que adulteren o modifiquen sistemas informáticos, homologados por el fisco nacional, provincial o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ( nuevamente amplía el alcance de la punibilidad)

E) También se incluyen en su Art. 14 a las Personas Jurídicas, si el accionar de las personas responsables de estas, actúan en su beneficio o en su nombre y se hubieren cometido delitos fiscales.

F) Se introduce la modificación al Art. 16, la cual se extingue la accional penal por pago y que sea espontáneo y no por fiscalizaciones iniciadas. En la

redacción anterior se incluía solo a las evasiones simples, no obstante, en la nueva involucran también a las evasiones agravadas.

A medida que las normas van perdiendo precisiones, la Administración va ganando capacidad de decisión y se plantea la necesidad de interpretar la posición unilateral de la administración tributaria en determinados conceptos complejos de las normas tributarias, nos lleva a un alejamiento del derecho positivo y en consecuencia, de la realidad concreta que se pretende regular.<sup>148</sup>

En la medida que las legislaciones tributarias adolezcan de incertidumbre, van ganando terreno el mito de la negociación y mediación como una alternativa al complejo entendimiento entre fisco y contribuyente.

Los contribuyentes condenados por delitos contra el ordenamiento tributario, siendo la sanción inferior a tres años (3) o por deudas impagas, podrán firmar un compromiso de corrección de conducta con la anuencia del Ministerio Público, para la conversión de la sanción en prestación de servicios comunitarios acompañados del pago íntegro de la deuda tributaria.<sup>149</sup>

Como propuesta para nuestra legislación podemos tomar esta postura; en determinados casos, y en aquellas cuestiones de hecho, en los que resulten penas agravadas, sobre todo, se podría interponer una mediación prejudicial.

Se observa que se incrementarán las denuncias realizadas en la que el fisco actúa como querellante, dadas las modificaciones introducidas en la nueva

---

<sup>148</sup> Trabajo presentado en el Consejo de Cs Econ de la Provincia de Jujuy, Junio de 2009.

<sup>149</sup> Existía en nuestro país lo que se denomina “Probation” muy similar a la planteada por la legislatura brasilera, pero aplicable a la Penal Tributaria, no obstante eliminado por las modificaciones introducidas en la Ley 26683.

Ley de Lavado de Dinero.<sup>150</sup>

## **PARTE V**

### **TITULO X : CONCLUSIONES y PROPUESTAS**

#### **X Capítulo I: Transacción Tributaria:**

Si bien hasta la fecha, no existen mecanismos alternativos de soluciones de controversias tributarias, no obstante nuestra Constitución Nacional no nos limita en su redacción.

Los Planes de Facilidades de Pago y las Moratorias implementadas oportunamente, como así también la Ley de Blanqueo, Ley 26476, han sido una forma de concluir determinadas acciones que en su momento estaban en curso, no dejan de ser una alternativa de resolución de conflictos a nivel tributario fiscal, más allá de constituirse como herramienta de política pública tendientes a mejorar la recaudación a la arcas del Tesoro Nacional, mejorar la relación fisco-contribuyente y tienden a contemplar mejor la situación financiera de los mismos.

Antecedentes de estas amnistías fiscales podemos mencionar la Ley 26476 de Blanqueo de Capitales y Blanqueo laboral; Plan de Facilidades de pago con reformulación de planes vigentes a esa fecha y los decaídos.

Recientemente el Poder Ejecutivo ha lanzado el Blanqueo de Moneda Extranjera y meses atrás, el Plan de Facilidades de Pago con deudas vencidas a Febrero de 2013, en hasta 120 cuotas (10 años). Todos estos mecanismos

---

<sup>150</sup> Ley 26683, y modificatorias. (No en nuestra L.P.Tributaria, sino en Derecho Penal)

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

recaudatorios, no son otra, sino formas de concluir etapas en las que tanto el contribuyente como la autoridad fiscal han buscado solucionar amigablemente, reconociendo su posición de deudora una y recaudadora la otra parte.

No obstante ello, según el Código Civil en su art. 841, inc. 2° y 3° observa: el 2° “Los colectores o empleados fiscales de cualquier denominación en todo lo que respecta a las rentas públicas; 3° los representantes o agentes de personas jurídicas, en cuanto a los derechos y obligaciones de esas personas, si para la transacción no fuesen legítimamente autorizados”. Dado que estas leyes son votadas por el Congreso de la Nación, dado que las autoridades nacionales cuentan con mayoría en el Senado, se encontrarían legitimados.

Es decir que no puede hablarse de disponibilidad del crédito tributario si aún no están determinadas, sino que existe incertidumbre respecto de ese crédito tributario aún no firme. Es un potencial ingreso tributario en manos de quienes en última instancia tienen las facultades de dirimir la cuestión adversa planteada

No obstante si de soluciones alternativas de conflictos hablamos, nos referimos al concenso en la determinación de la *Base Imponible*, cuando existen diferencias en cuanto a sus conceptos involucrados, cuestiones de hecho y de derecho.

A modo de ejemplificar, podemos observar un *ámbito geográfico físico* del Gobierno de la Ciudad -Mediación Privada-, y en el Centro de Mediación del Colegio Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos

Aires– CEMECO- y de las Gobernaciones Provinciales correspondientes.

Teniendo en cuenta, la cantidad de casos aún no resueltos y con excesiva antigüedad, en curso en manos de la Justicia Ordinaria y otros tantos en el TFN, se propondría una buena herramienta a ser aplicadas, como paso previo, buscar soluciones en sede fiscal, y evitar acceder a instancias judiciales, el cual siempre subyace el agravante riesgoso, de la pérdida del crédito fiscal.

### **X I 2. Ventajas:**

2.1 Fortalece la relación fisco contribuyente, ya que un alto índice de litigiosidad es indicativo de cierto grado de deterioro de dicha relación.

2.2 Aumentar la Seguridad Jurídica hacia el contribuyente, entendiendo este como estándar de vigencia efectiva y armónica de los principios fundamentales del sistema. También se concluyó como que permite corregir errores mutuos de apreciación y son las partes las que logran el acuerdo.

2.3. Consecuencias preventivas, dado que mejora la calidad de las inspecciones y de las determinaciones de deuda consecuentes.<sup>151</sup>

2.4. Reducirían los niveles de litigiosidad , atento a la aplicación del principio de *solve et repet* en materia tributaria, especialmente en aquellos países que no lo aplican o lo hacen parcialmente.<sup>152</sup>

---

<sup>151</sup> Foro Fiscal Iberoamericano N° 5, Dic. 2007, Pag. 19

<sup>152</sup> Foro Fiscal Iberoamericano, idem.

2.5 El crédito fiscal cuando no es cierto, o cuando hay incertidumbre, o respecto del cual hay un conflicto o litigio, por ende todavía no existe tal crédito y no existiría tal indisponibilidad.

2.6 Aumentar la participación del obligado tributario en las decisiones finales de la resolución del conflicto; redundando en una aceptación mayor por parte de la sociedad toda.<sup>153</sup> \_

2.7 Hacer más eficiente la AT, como estrategia de lograr un cumplimiento tributario mayor, desde el concepto de enforcement (Obligación), dado que tomado como obligación y cumplimiento, cuando menos presión se ejerza, mayor grado de acatamiento se obtiene, con un alto grado de compromiso social .

### **X I. 3 - Desventajas.**

3.1 La cuestión de la indisponibilidad del crédito fiscal. La transacción podría colisionar con los principios de legalidad e igualdad de las cargas públicas, pero según expertos al no constar en nuestra Constitución Nacional, lo que verdaderamente afectaría es el principio de igualdad, ya que la transacción si lo prevé la legislación, como en el Código Aduanero.

3.2 Los mecanismos alternativos deben ser considerados con alcance amplio, pero limitados en cuanto a situaciones en los que si colisionan con los principios fundamentales como el de igualdad de las cargas públicas.

3.3 Otorgar transparencia y publicidad de los actos a fin de evitar cualquier

---

<sup>153</sup> Martinoli, Carla: Obras citadas.

situación que preste a las prácticas de corrupción.

3.4 Siempre afloran grupos de interés en disidencia con estas prácticas por considerarlas anormales y falta de criterio lógico por ser parte el Estado mismo. Quien lucha por develar la realidad económica de la situación quitando el velo jurídico a ciertos hechos o actos, pero antes estas cuestiones de mediaciones oponen resistencia exhibiendo o publicando artículos en discrepancia.

### **X Capítulo II: Propuestas**

Observando que los mecanismos alternativos tradicionales de resolución de controversias no satisfacen los requerimientos de eficacia, tutela efectiva, certidumbre jurídica y participación efectiva de los contribuyentes; resulta justificable adoptar medidas tendientes a reducir o prevenir los altos índices de litigiosidad en la AT.

La posibilidad de someter a acuerdo convencional la materia tributaria, exige como requisito *sine qua non*, la existencia de una cuestión incierta.

Sumado a lo manifestado, el hecho de que en nuestros estrados judiciales están atestados de casos sin resolver en tiempo y forma, y sin miras a que esta situación se revierta. Más aún, la demora de resolución de los casos en nuestro sistema judicial, tiene una problemática subyacente y no es ya la demora excesiva en sus procedimientos, sino la falta de espacio para guardar los expedientes, con el peligro de derrumbes que tiempo atrás han estado amenazados a los juzgados.

La Mediación Fiscal conlleva a tener ciertos objetivos como ser: la

equidad, la justicia y la no regresividad, la buena fe, a fin de que la AT también cumpla con su objetivo central que es la de recaudar en forma rápida y eficiente, evitando las dilaciones que existen hoy en el sistema.

Se formará un Grupo/Comisión Heterogéneo, que deberá incrementar el número de integrantes de abogados o legistas, con la intervención de los Colegios de Graduados, de los Consejos Profesionales de cada disciplina e ir efectuando llamados, tal cual se realiza para la cobertura de cargos de peritos año a año el Consejo Profesional de Ciencias Económicas.

No obstante ello, este Consejo podría durar en el cargo, mínimo 2 (dos) años, dado que sería un lapso mínimo como para realizar un seguimiento de expedientes.

### **X II. 1 Cambios a introducir en la Legislación vigente**

1.1 Incorporar articulados dentro de la Ley Penal Tributaria, 24769 con respecto a no propiciar la denuncia, para el caso de proceder a interponer este recurso de mediación.

1.2 Formar un grupo interdisciplinario, que abarque profesionales de distintas disciplinas, y sean de cargos rotativos, con duración en no más de 2 (dos) años en el cargo.

1.3 Introducir cambios para la adaptación respecto a las leyes y sus interpretaciones, en nuestro Código de Procedimiento Tributario Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones); en la Ley Penal Tributaria actual y en el Código Aduanero, adaptando a la Transacciones en diferendos de valoraciones

de mercaderías.

1.4 Incorporar un articulado, a continuación del capítulo dedicado a la Extinción de la Obligación Tributaria, como un medio más, el alternativo de conclusión de casos controvertidos, donde exista cierto nivel de incertidumbre en los hechos y en las pruebas.

1.5 Sugerir a los Gobiernos Provinciales y Municipales, tomar estas recomendaciones e incorporar la propuesta de Mediación y/o Arbitraje para los impuestos que a su jurisdicción les compete (Ingresos Brutos, Sellos, Inmobiliarios, ABL, otros Gravámenes).

1.6 El arbitraje en materia tributaria se concibe en el ámbito internacional. Se aplican en los Convenios de Doble Imposición acordados.

1.7 Para la Mediación Fiscal, las características que deban reunir una Ley Tributaria a efectos de que se adapte a estas situaciones planteadas, sería la de ser flexible, permeable, fácil de interpretar y general y también contemplativa a casos nuevos no mencionados. Es decir que sirva para una gama general de controversias o situaciones adversas que la AT tenga a resolver. Existe consenso en varias legislaciones comparadas respecto de continuar el alcance al mismo, llevando al campo de las cuestiones de derecho.

1.8 Contemplar el capítulo dedicado a la Prescripción de las facultades del fisco, de suspender el curso de la misma hasta tanto se dirime la cuestión planteada.

1.9 Disponer de un régimen de sanciones en caso de incumplimientos de requerimientos o incomparencias cuando sean relacionadas al tema

específicamente, con la pérdida de oportunidad de mediar.

1.10 Hoy es común la inactivación de la Clave Fiscal, a contribuyentes que no han presentado las DDJJ de los impuestos que se encuentra a cargo de la AFIP.<sup>154</sup> En estos casos, observar cuidadosamente la situación del mismo y proponer entrevistas (fiscalizaciones ex-post) a fin de reactivarlas inmediatamente como forma de amigable componedor.

### **Capítulo III**

#### **X. III .1 Transacciones respecto de Presupuestos de Derecho**

*“Las cuestiones de derecho se refieren a la valoración y clasificación de lo acontecido conforme a criterios del orden jurídico y la interpretación”*<sup>155</sup>

Los Juristas sofisticados reconocen, desde la recepción de la escuela analítica del derecho las complejidades interpretativas que afectan los lenguajes naturales en los que se escriben las leyes del derecho. La relación entre derecho y moralidad, entre derecho y política tiene más complejidades que su abolición ha causado; como así también ocurrió con el programa cientificista de la teoría pura del derecho, por razones políticas y morales. Los juristas sofisticados también reconocen, desde la insistencia en las realidades sociológicas, psicológicas y partidistas marxistas, feministas y críticos, que el derecho no está tan lleno de imparcialidad como se lo acusa, sino que puede constituirse en una arma más de la sociedad.<sup>156</sup>

---

<sup>154</sup> RG. 3358 (AFIP) B:O:10/08/2012.

<sup>155</sup> González-Cuellar Serrano (1998) Soluciones a controversias tributarias- Martinoli, Carla Revista Instituto/AFIP-IR04

<sup>156</sup> Duncan Kennedy “Libertad y restricción en la decisión judicial –Editorial Jurídico- Universidad de los Andes-

La teoría implícita del derecho empieza a acusar, entre otras vías cambios y reformas de contenido concreto y práctico que empiezan a des-sintonizarlas por los dogmas positivistas tradicionales.

La valorización creciente del derecho constitucional frente al derecho codificado y legislado, el florecimiento de las cortes de última instancia mediante su intervención, activa en los circuitos de toma de decisiones políticas mayores, la crisis no resuelta del aparato judicial en primera instancia y segunda instancia han instigado un *programa de reestructuración*, llamado “*reforma judicial*”, con influencia geo-jurídica norteamericana en perjuicio de la añeja filiación europea.

Son todos fenómenos prácticos que han gravitado de manera radical en nuestra manera de entender el derecho. Hay un cambio de sensibilidad, de paradigma, una renovación generacional, una sensación de que algo nuevo se gesta en contra de lo viejo.

### **X III. 2 CONCLUSION**

Existe una teoría del derecho reciente, con importantes conexiones con una corriente psicológica del siglo XX que ha recibido su nombre de la palabra alemana “*Gestalt*” que podría traducirse como “forma” o “configuración”.<sup>157</sup>

Es decir, configurarse un hecho como una constelación de ideas o hechos, interpretación contemporánea significa, significa dar razón a un cúmulo de decisiones que habitan en el campo del derecho. Una decisión se inserta

---

Pontificia Universidad Javerina. Ediciones Uniandes –Instituto Pensar- Siglo de Hombre Editores.Pag. 11 y sgtes.

<sup>157</sup> Los principales expositores de esta corriente fueron Max Ertheimer, Wolfgang Kohler y Kurt Koffka.

dentro de una percepción global de lo que el derecho es.

En Harvard los grupos de alumnos reciben su primera conferencia aplicando tecnologías de punta y que se conoce como *The Bridge Project* explican un trabajo de argumentación jurídica mediante el uso de varias ilusiones visuales.

El punto consiste en probar que, aunque el estímulo sea el mismo, existen maneras de ver el objeto, distintas configuraciones o formas que varían su sentido global.<sup>158</sup>

Aquellos casos controvertidos, de hecho que no se ubiquen en ninguno de los supuestos de diferencia de Base Imponible gravada y que las propuestas de mediaciones fueron inficidas, sería interesante que se incluya la *ratio decidendi*, (análisis normativo) en su análisis y decisorio.

Argumentar jurídicamente significa replantearlos de modo tal que el caso se ubique en un campo diferente al que inicialmente estaba. Planteado un caso específico, si se quiere, se ubica dentro de la ley concebida como un campo. *La ratio decidendi*, es una regla, o sub-regla que define de modo abstracto, un espectro de casos que trasciende los hechos particulares. Otros casos similares, o los que se encuentren en la “vecindad” del campo, que se sucedan en el futuro, o que “encajen” en el precedente ya decidido, se consideran dominados por la sub-regla.<sup>159</sup>

---

<sup>158</sup> Ver [http://roscoe.law.harvard.edu/courses/lr...res..fact.\\_analysys/bridgefacts/index.html](http://roscoe.law.harvard.edu/courses/lr...res..fact._analysys/bridgefacts/index.html).

<sup>159</sup> Existe un argumento muy famoso en los EEUU, en el derecho constitucional, que reordena el campo jurídico: la Corte decidió “Brown vs. Board of Education” (1954) declaró inconstitucional la segregación escolar, por razón de raza o color de piel. Fue cuestionada la decisión por Wechsler, por no ser neutral de los Ppcios. Constitucionales.

Aquellos casos en que se presenten a la AT, cuyo resultado, luego de un largo proceso de fiscalización, se arribe aun resultado no satisfactorio para ambas partes.

El resultado, en última instancia, sea el dar inicio a un proceso de Determinación de Oficio de la Materia Imponible, con característica de estar viciada de incertidumbre y nulidad la Base Imponible; y por otro lado el contribuyente considera que su postura, se ajusta a derecho; intervendrá el grupo heterogéneo de mediadores, debiendo resolver el conflicto aplicando estas teorías positivistas, aggiornadas a las nuevas herramientas de las sub-reglas (ratio decidendi).

Esta alternativa sería la de dotar al ciudadano contribuyente, de una herramienta más para defender su postura y orientar al fisco, desde una posición imparcial y neutral de los mediadores, arribando a una solución al conflicto suscitado.

La legitimidad de una norma es el resultado de un equilibrio social donde el bienestar general es más elevado en presencia de dicha norma que sin ella.<sup>160</sup>

Como expresara Ulpiano: “ La justicia es la firme y perpetua voluntad de conceder a cada uno su derecho. Los preceptos del derecho son: vivir honradamente, no lesionar a los otros y conceder a cada uno lo suyo. La ciencia del derecho es el conocimiento general de las cosas divinas y humanas y la

---

Reordenando la argumentación, diciendo que la Constitución no es el marco de toda queja social. La función de la Corte es decidir en derecho con rigurosa exégesis procedimental.

<sup>160</sup> Bergman, Marcelo “La Administración y el Cumplimiento Tributario” Revista Instituto IR01 Junio 2007.

ciencia de lo justo y de lo injusto”.<sup>161</sup>:

Y Respecto a la Etica del servicio público, Mayer y Harmon dicen que “El papel del administrador es el de la mediación, no sólo el de enjuiciar o resolver problemas [..]. El desempeño de ese papel esencial requiere que el administrador sea responsable en tres sentidos: profesional, político y personal. La educación moral de los administradores públicos requiere entender cada uno de estos sentidos y su relación”<sup>162</sup>

Como corolario de estos tres últimos párrafos podemos decir que una norma bien legitimada, hace al bienestar general de la población, brindado justicia y oportunidades a la comunidad, aprovechando las responsabilidades éticas, políticas y personales de los administradores.

Por lo expuesto, las transacciones, mediaciones y arbitrajes, se deberían incorporar en nuestra legislación, como una Alternativa de Resolución de Conflictos en Materia Tributaria, pero en sentido amplio, es decir, aplicables tanto a situaciones de Presupuestos de Derecho. No obstante, estableciendo los alcances y limitaciones a la ley misma, se debería analizar si es aplicables a los Presupuestos de Hecho, con el objetivo de cumplir con el fin; es decir, propender a disminuir las causas judiciales. .

---

<sup>161</sup> ULPIANO : DIGESTO, libro 1, tit. 1, 1.10

<sup>162</sup> Mayer, Richard T y Michel M. Harmon: “Teaching Moral Education in Public Administration” (pag. 222), 1982. Teoría de la Administración Pública: Robert B. Denhardt Pag. 90 al 95. .

## **XI - Bibliografía consultada**

- I. Constitución Nacional. Reforma año 1994
- II. Ley de Procedimiento Tributario 11683 (t.o. en 1998 y modificaciones);
- III. Tratado de Tributación- Tit II, Política y Economía Tributaria, Vol.2 Ed. Astrea, Febrero 2004 Parte V, Administración Tributaria.
- IV. Morello, Augusto Mario “El arbitraje sus desafíos” Lajouane Grafica Sur Editora, Noviembre 2005.
- V. Navarrine, Susana Camila - Asorey, Rubén “Arbitraje” Jurisdicción Arbitral en controversias con el Estado Proceso Arbitral en Cuestiones Tributarias. Ed. La Ley Diciembre de 1992.
- VI. Tawil, Guido S.; Zuleta, Eduardo “El arbitraje Comercial Internacional”, Estudio de la Convención de Nueva York con motivo de su 50ª aniversario. Abeledo Perrot, Octubre 2008.
- VII. Reglamento de Mediaciones – Centro de Arbitrajes y Mediaciones de Santiago. Cámara de Comercio de Santiago
- VIII. García Aráoz, Lucas “Mecanismos alternativos de resolución de controversias en materia fiscal: La opinión de referentes clave acerca de su introducción en el sistema tributario argentino.” Cuadernos del Instituto AFIP. C5 2009
- IX. Gozaíni, Olsvaldo Alfredo “Mediación y Conciliación –Ley 24573 -Régimen Procesal de la Mediación”. La Ley, 2004
- X. Giordano, Consuelo Ares de “Mediación, conflictos y soluciones razonables” Ediciones Jurídicas cuyo. La Ley 1996.
- XI. II Encuentro Nacional de Mediadores – Guaymallén –Mendoza, Noviembre 2000. Mediadores en Red. Material Taller Nº 9 – La confidencialidad en la Mediación, sus límites y excepciones – Dr. Cárrega.

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

- XII. Soler, Osvaldo “Derechos y Defensas del Contribuyente Frente al Fisco” La Ley, 2001.
- XIII. Backhaus, Juergen “Finanzas Públicas y Sociología Fiscal” La revista del Instituto IR04, Junio 2008.
- XIV. Tratado de Tributación- TII Política y Economía Tributaria. Parte V A.T, Cap.XI , Toninelli, Angel R. V2.Ed. Astrea . Feb.2004
- XV. Gerloff, Doctrina de la economía tributaria, en Gerloff, Newmark: “Tratado de finanzas públicas” T-II P.262
- XVI. Mendes Simoes, Norma E “La Mediación Fiscal” La Ley IMP-2002-A, 119
- XVII. Rosenbuj, “La transacción tributaria”.Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas -2001
- XVIII. Rosenbuj, Tulio “Concordato y Conciliación Tributaria - Alternativas al Conflicto Entre el Fisco y el Contribuyente- Criterios Tributarios Pág. 99
- XIX. XXII Jornadas Tributarias Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito Ecuador -2004 – Tema II Arbitraje como Medio de Resolución de Controversias. Arbitraje en Materia Tributaria- Relatoria Nacional Ecuador. Mediación Fiscal – XXX JORNADAS TRIBUTARIAS CGCE – COMISION N ° 3 Autores : Dra. Norma E. Mendez Simoes, Dr. Fernando Marcelo Pierri. Pag- 327 y sgts.
- XX. Foro Fiscal Iberoamericano. NÚmero 5- Diciembre 2007 –Red de antiguos alumnos de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública: Carlos Martinoli; Miguel Angel Jativa Coronel; Flora María Castillo Contreras; Alan Augusto Peñaranda Iglesias; Carmen Amparo Ponce Delgado; José Luis Pedraza Cervantes; Diana Lucía Ricaurte Aguirre; M Marcela Muñoz; Domingo Carbajo Vasco; Manuel Gutiérrez Lousa.
- XXI. Vicchi, Juan Carlos: “Renta Mundial, Concepto de Residencia. Medios para

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

- evitar la Doble Imposición Int'l". Cuarto Congreso Tributario – C.P.C.E.C.F. ,  
Abril 1996.
- XXII. Doble Tributación Int'l Efectos de la Doble Imposición sobre el Comercio Int'l
- XXIII. Solución de Controversias Tributarias Comparación de la experiencia en los  
países desarrollados: Carol Martinoli IR 04 // Revista Instituto AFIP//
- XXIV. Dr. Gustavo D. Benitez (Docente de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
de la UNLP y UCALP) Asociación Bonaerense de Estudios Fiscales
- XXV. Dr. Daniel Martínez Zampa: Mediación Educativa y Resolución de conflictos  
2012-
- XXVI. Shocks externos y necesidad de política fiscal estabilizadora en economías  
pequeñas. El caso argentino Lic. Agustín D'Attellis. 42ª Jornadas Internacionales  
de Finanzas Públicas-Córdoba, Argentina, 16 al 18 de Septiembre de 2009.
- XXVII. Pablo Edgas Reyes: Arbitraje en Materia Tributaria. Relatoria Nacional  
Ecuador. 2001
- XXVIII. Duncan Kennedy, "Libertad y Restricción en la decisión judicial", Ediciones  
Uniandes, 1999.
- XXIX. Régimen de Regularización Impositiva, promoción y protección del empleo  
registrado. Cuadernos de Instituto AFIP, Tercera edición, C3. Mayo 2009 .
- XXX. Bergman, Marcelo: , La Administración y el Cumplimiento tributario.  
Cuaderno Instituto IR01- Junio 2007
- XXXI. Procedimientos Tributarios Consensuados. Mediación Fiscal ¿Nuevo  
Paradigma?
- XXXII. [http://www.mariacarolinabarrío.com/images/client\\_gallery/procedimientostributariosconsensuados.htm](http://www.mariacarolinabarrío.com/images/client_gallery/procedimientostributariosconsensuados.htm)
- XXXIII. I Congreso Internacional: Conflictos, Conflictología y Paz. Observatorio de

## Mediación – Arbitraje Fiscal - Presentación Tesina Final

---

los Derechos Humanos, Sept.2007.

XXXIV. IRS Issues “Fast Track” Guidance to Help Taxprayers . IR-2003-72, June 3, 2003.

XXXV. Articulación entre el Sistema de Justicia Penal y la Mediación en Conflictos Derivados de Hechos Delictivos. Cap. 6-

XXXVI. Echegaray, Ricardo: Criterios Tributarios Año XXV N° 158- Mayo 2010.

XXXVII. Robert B. Dehnardt Parte III: “Teroría de la administración Pública: El Estado de la disciplina”. Pag.- 90 al 95. [www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)

XXXVIII. Páginas de internet consultadas:

[http://www.legalinfo-panama.com/articulos/articulos\\_27b.htm](http://www.legalinfo-panama.com/articulos/articulos_27b.htm) Solución alternativa para los conflictos en el ámbito fiscal.

XXXIX. Solución alternativa para los conflictos en el ámbito fiscal.

XL. <http://www.consejo.org.ar//mediación/cransmontana.htm>

XLI. Centro de madiación –Claúsulas compromisorias.

XLII. [www.IRS.gov.UE](http://www.IRS.gov.UE) “Fast Track” Guidance to Help Taxprayers.

XLIII. <http://www.quilmespresente.com/notas.aspx?idn=219430&ffo=20091004>

XLIV. <http://www.infoleg.gov.ar/infolegInternet/anexos/norma.htm>