

# X ENCUENTRO REGIONAL NOA DE TRIBUTACIÓN

*Aproximación al estudio sobre la  
naturaleza y estructura del Acuerdo  
Conclusivo Voluntario*

Autor: Julio O. di Nubila\*

Salta

7 de Diciembre de 2018

---

\* Contador Público. Matrícula 1.894 CPCE Corrientes.  
Profesor Titular Impuestos III, Adjunto Impuestos I y II – Facultad de Ciencias Empresariales,  
Universidad de la Cuenca del Plata, Corrientes.  
Profesor Auxiliar, Teoría y Técnica Impositiva, Facultad de Economía y Administración,  
Universidad Católica de Salta, sede Corrientes.

## **Resumen.**

El presente trabajo intenta hacer una aproximación al estudio del nuevo instituto del Acuerdo Conclusivo Voluntario introducido en la Ley de Procedimiento Tributario por la reforma de la Ley 27.430.

Dadas las limitaciones en cuanto a la extensión del trabajo, sólo se ha pretendido realizar un somero estudio tanto de la doctrina nacional y extranjera como de alguna legislación comparada a los efectos de poder analizar la novel disposición legal argentina.

Aunque el estudio y debate previo de las normas tributarias hace un tiempo que no es parte de nuestra práctica legislativa, y no ha sido la excepción en el dictado de la Ley 27.430, estoy convencido de que la introducción de un instituto de tanta relevancia y polémica debe necesariamente generar un profundo estudio acerca de su naturaleza y estructura antes de ser implementado.

Y aunque ya sea tarde para ello, entiendo que no es tarde para iniciar una crítica constructiva sobre bases científicas serias que permita sentar las bases de una nueva reforma.

Para ello, he iniciado el análisis con la propia obligación tributaria para determinar el momento a partir del cual el deber jurídico general contenido en la ley se convierte en un crédito fiscal indisponible para el organismo recaudador. Justamente por el hecho de que es este último instante el momento hasta el cual se puede hablar de acuerdo en materia tributaria sin atentar contra el principio de legalidad.

A partir de allí, se realiza un paneo por las conclusiones de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Quito por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) y, particularmente por la disidencia en las conclusiones que planteara el Dr. Casás.

También se analizan las normas contenidas en los Modelos de Código Tributario para América Latina en su versión OEA/BID de 1967 y del CIAT de 2015.

Antes de llevar adelante el análisis del artículo agregado a continuación del 16, se hace un repaso de las normas sobre las actas de la LGT española, particularmente del acta con acuerdo por su similitud con nuestro nuevo instituto. Para ello ha resultado importante el aporte que hace la doctrina extranjera sobre este procedimiento, los cuales han sido aplicados a la hora del análisis de nuestra norma.

Finalmente, sin llevar a cabo un completo estudio de la norma, se analiza en Acuerdo Conclusivo Voluntario en sus aspectos salientes y, si se quiere, que pueden dar lugar a conflictos futuros en su interpretación y aplicación.

En el humilde entendimiento de que puede aportar algún conocimiento más al estudio del flamante instituto tributario, pongo mi trabajo a su consideración por parte del Comité Ejecutivo del encuentro.

## Índice

<b>Acerca de la naturaleza de la obligación tributaria y su nacimiento.....</b>	<b>1</b>
<b>Acerca de los medios alternativos para la resolución de controversias jurídicas y su aplicación a la materia tributaria.....</b>	<b>7</b>
<b>El acuerdo en la Ley General Tributaria Española y su similitud con el caso argentino.....</b>	<b>11</b>
<b>Análisis del Acuerdo Conclusivo Voluntario – art. 16 agregado a continuación de la Ley 11.683 .....</b>	<b>14</b>
<b>A modo de conclusión.....</b>	<b>21</b>
<b>Bibliografía.....</b>	<b>22</b>

## **Acerca de la naturaleza de la obligación tributaria y su nacimiento.**

El art. 13 del Modelo de Código Tributario para América Latina define al tributo como aquellas “Prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

A su vez Jarach<sup>1</sup>, ampliando el concepto, lo precisa como aquella prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene el derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir, el Estado o la otra entidad pública que efectivamente por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria.

Se puede apreciar que en la definición de Jarach se distinguen claramente las dos facetas de la recaudación, por un lado el poder tributario como instancia creadora del tributo por parte del Estado, originado en su poder de imperio a través del dictado de normas jurídicas obligatorias para los particulares y, por otra parte, la competencia tributaria donde el crédito o prestación tributaria ha de ser recaudada por parte del organismo estatal encargado de ello, instancia en la cual el Estado ya no actúa como un poder político sino como un sujeto activo de un derecho de crédito quedando sometido, para su recaudación, al ordenamiento jurídico en una relación de equilibrio de derechos con el contribuyente.

Siguiendo a Luqui<sup>2</sup>, la obligación en general, sea o no tributaria, atraviesa tres momentos, a saber: creación, efectos y extinción. En lo que hace a la creación o nacimiento, el autor señala que existen al menos dos posiciones, una sostiene que la obligación nace en el mismo instante en que queda promulgada la ley, y es ese el momento que comienza su obligatoriedad. La otra posición sostiene, en cambio, que sólo cuando se produce el hecho imponible nace la obligación, porque ése es el momento en que se conoce al sujeto obligado al pago y al mismo tiempo la cuantía del tributo.

La primera posición debe desecharse por cuanto, como explica Casás<sup>3</sup>, las leyes tributarias, en cuanto a su contenido, se expresan, al igual que las restantes leyes, por medio de normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales que, en el caso particular, describen las hipótesis de incidencia tributaria,

<sup>1</sup> Jarach, D. (2011). El hecho imponible. Segunda edición, tercera reimpresión. Abeledo-Perrot. (pág. 11)

<sup>2</sup> Luqui, J. C. (1989). La obligación tributaria. Depalma. (pág. 26)

<sup>3</sup> Casás, J. O. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Ad-Hoc. (pág. 221)

enlazando a la efectiva producción en el campo fenomenológico concreto de la realidad de los hechos impositivos, el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo de los contribuyentes.

No es suficiente entonces la existencia de una ley, sino que se requiere para el nacimiento de la obligación, la verificación fáctica del hecho definido legalmente como hipótesis sujeta imposición.

Esta unión entre el hecho y la norma se denomina subsunción. La subsunción, según Prieto Sanchís<sup>4</sup>, representa el ideal de las reglas y supone la aplicación de la consecuencia jurídica prevista en la misma a los casos que presenten las propiedades descritas en su condición de aplicación.

En concordancia, para Ataliba<sup>5</sup> la subsunción es el fenómeno por el que un hecho configura rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume a la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.

Por su parte, Roma Emilio Betti, citado por Casás<sup>6</sup>, indica que la aplicación de la ley a una determinada situación de hecho presupone la confrontación de ésta con el supuesto de hecho (legal) previsto en la norma. Se trata de verificar si, y en qué medida, el supuesto de hecho concreto corresponde al tipo legal en el que se subsume y de encontrar en él los rasgos relevantes para su tratamiento jurídico.

De la propia definición aportada surge entonces que, serán dos subsunciones las que deberán practicarse ya que una cosa será la verificación del hecho imponible y otra diferente la cuantificación del mismo a los efectos de poder determinar el tributo en términos monetarios. En este sentido, Ramallo Massanet, citado por Altamirano<sup>7</sup>, remarca la distinción de los conceptos hecho imponible y base imponible diciendo que no se trata de una sola operación, más bien se trata de dos operaciones distintas, de dos razonamientos, silogismos o subsunciones sucesivas, cada uno de los cuales nos lleva a conclusiones de distinto tipo.

Queda claro entonces en este punto, que la actividad de subsunción debe, necesariamente, estar precedida de dos acciones previas, la interpretación de la norma a los fines de determinar el sentido y el alcance definido para ella por parte del Legislador

---

<sup>4</sup> Gascón Abellán, M. (Coord.) (2014). Argumentación Jurídica. España, Tirant lo Blanch. (pág. 38)

<sup>5</sup> Ataliba, G. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria. Legis Argentina. (pág. 88)

<sup>6</sup> Casás, J. O. (Coord.). (2004). Interpretación económica de las normas tributarias. (pág. 33)

<sup>7</sup> Altamirano, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons. (pág. 411)

y, la interpretación de los actos jurídicos económicos que pretenden ser encuadrados en la norma a los fines de dar nacimiento a la obligación tributaria.

Justamente, la propia Ley 11.683 ha reconocido la importancia de estas actividades en sus dos primeros artículos. En el artículo 1 se ocupa de la interpretación de las normas tributarias y en el siguiente de la interpretación de los actos, situaciones o relaciones económicas a los fines de la aplicación de las normas tributarias a ellos<sup>8</sup>. Esto confirma, sin lugar a dudas, el particularismo del derecho tributario del que habló Gény.

Repasando entonces lo dicho hasta aquí, el primer estadio de los momentos de la obligación tributaria está dado por el legislativo, de naturaleza eminentemente política, donde el Legislador dicta una norma que define un presupuesto o hipótesis condicionante para el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente.

Esta norma, como se dijo, es de carácter general y abstracto por lo que, hasta este momento, sólo contiene la definición de un hecho imponible. En palabras de Hensel<sup>9</sup>, el hecho imponible es, por así decirlo, el reflejo abstracto del concreto hecho de la realidad. De esta manera, recién cuando se une a un hecho fáctico verificado da lugar a un crédito fiscal que, en virtud de los principios de igualdad y capacidad contributiva de los contribuyentes adquiere para el fisco la característica de un crédito indisponible.

La indisponibilidad del crédito tributario es explicada por Altamirano<sup>10</sup> a partir del hecho de que la facultad de imposición y la persecución del incumplimiento tributario son irrenunciables por parte del Estado sobre la base de que los impuestos son obligaciones jurídicas y no contractuales, razón por la cual su imposición y naturaleza coactiva son inherentes al ejercicio del gobierno y de la potestad pública.

---

<sup>8</sup> Art. 1.- En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

No se admitirá la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios.

En todos los casos de aplicación de esta ley se deberá salvaguardar y garantizar el derecho del contribuyente a un tratamiento similar al dado a otros sujetos que posean su misma condición fiscal. Ese derecho importa el de conocer las opiniones emitidas por la Administración Federal de Ingresos Públicos, las que deberán ser publicadas de acuerdo con la reglamentación que a tales efectos dicte ese organismo. Estas opiniones solo serán vinculantes cuando ello esté expresamente previsto en esta ley o en su reglamentación.

Art. 2.- Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

<sup>9</sup> Hensel, A. (2005) Derecho Tributario. España, Marcial Pons. (pág. 154)

<sup>10</sup> Altamirano, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons. (pág. 61)

Sobre el particular, nuestro Máximo Tribunal ha dicho que la obligación tributaria "tiene por fuente un acto unilateral del Estado -justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, su cumplimiento se impone coactivamente los particulares, cuya voluntad carece, esos efectos, de toda eficacia ... no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado los individuos sujetos su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno de potestad pública"<sup>11</sup>. Agregando puntualmente sobre la disponibilidad del crédito por parte de la Administración Tributaria que: "Una de las consecuencias del principio de legalidad (arts. 4º y 67, inc. 2º de la Constitución Nacional) consiste en inhabilitar a la administración fiscal a transar o remitir las cargas impositivas lo cual impide presumir renunciar a la percepción de éstas"<sup>12</sup>.

Como excepción a este principio encontramos a las moratorias que suele condonar intereses y en alguna oportunidad hasta el propio capital adeudado y a los blanqueos que permiten exteriorizar rentas no declaradas a cambio del pago de sólo una parte del impuesto adeudado. Estas dos situaciones son casos de amnistía que, como recuerda Lascano<sup>13</sup>, para la materia penal, la Corte ha definido como "el olvido de un hecho delictuoso para establecer la calma y la concordia social".

Sin lugar a dudas la decisión de dictar una amnistía fiscal es facultad exclusiva del Poder Legislativo porque, como ha indicado la Corte, los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública, también, en forma inversa, la amnistía es un acto de gobierno con forma de ley.

Luqui<sup>14</sup>, al analizar la posibilidad de remisión o renuncia en el derecho tributario, comenta que lo usual es hablar de condonación, sea de la deuda o de las multas o intereses y que, como se trata de un acto de disposición debe ser dictado por el Congreso. Concluye además el autor, que a la condonación de deudas, impuestos y multas, en los últimos tiempos se los conoce con el nombre de blanqueos, los que provocan la indisciplina, además de ser una irritante desigualdad.

---

<sup>11</sup> CSJN, 27/12/2012. "Derudder Hnos. S.R.L. c/ Catamarca, Provincia de s/Acción Declarativa De Inconstitucionalidad". (Fallos 335:2583) - CSJN, 04/05/1995. "Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)". (Fallos 318:676) - CSJN, 30/11/1950. "Campomar de Echevarría, Rosa c/ Dir. Gral. Imp. Réditos". (Fallos 218:596) - CSJN, 28/11/1932. "S.A. Luis Magnasco y Cía c/ Pcia. de Buenos Aires". (Fallos 167:5); entre otros.

<sup>12</sup> CSJN, 09/12/1993. "Prodesca SAI. y C. s/ demanda de repetición". (Fallos 316:2832)

<sup>13</sup> Lascano, C. J. (h) (1989). La amnistía en el derecho argentino. Lerner Editora. (pág. 12)

<sup>14</sup> Luqui, J. C. (1989). La obligación tributaria. Depalma. (pág. 317)

No queda dudas entonces que, verificado el hecho imponible ha nacido la obligación tributaria y ella es, salvo las excepciones señaladas respecto a las amnistías fiscales, indisponible para la Administración Tributaria, debiendo por tanto perseguir su cobro por todos los medios jurídicos de que dispone.

Sin embargo, como vimos, previo al nacimiento de la obligación tributaria, debe realizarse la subsunción de los hechos en la norma tributaria por lo que, antes del nacimiento del crédito indisponible, se requiere una labor interpretativa tanto de la propia norma como de los referidos hechos que pretenden ser subsumidos en ella.

En primera instancia es el propio contribuyente quien tiene la labor interpretativa, tanto de los hechos como del derecho a los fines informar la existencia y cuantía de la obligación. Esto es así por cuanto nuestro régimen tributario, según el art. 11 de la Ley 11.683, se asienta sobre el sistema de autodeterminación de tributos, donde el propio obligado informa los hechos imponibles que ha verificado durante un período de tiempo, los cuantifica y aplica la alícuota que corresponde para determinar su obligación frente al organismo recaudador. A partir de esa interpretación entonces, la declaración jurada transmite el conocimiento de la materia imponible al fisco.

Esto es confirmado por Jarach<sup>15</sup>, para quien el conocimiento que es objeto de la declaración no es sólo un conocimiento de hechos, sino que puede comprender también el conocimiento del derecho, involucrando un juicio, por parte del declarante, respecto del encuadramiento en las normas de los hechos verificados en la realidad concreta como también otros juicios del mismo declarante respecto de la atribución de valores según las pautas legales.

Diez y Ruetti<sup>16</sup>, por su parte, recuerdan que en el sistema jurídico de autodeclaración de las obligaciones tributarias por quienes resultan ser los sujetos pasivos de aquéllas, adquiere notable importancia el establecimiento legal de potestades de control a favor del sujeto activo, que actúa en esta faz aplicativa de los tributos verificando el cumplimiento del mandato legal que surge de las leyes tributarias. Una vez que el sujeto pasivo presenta su declaración jurada por un tributo y período concreto, la Administración puede comprobar los datos que el propio sujeto pasivo ha incorporado en su declaración, así como investigar los hechos imponibles no declarados o los declarados parcialmente, en tanto es titular de la facultad de comprobación y de la potestad de investigación.

---

<sup>15</sup> Jarach, D. (1983). Finanzas públicas y derecho tributario. Abeledo-Perrot. (pág. 426)

<sup>16</sup> Diez, F. J. y Ruetti, G. J. (2016) Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada. La Ley. (pág. 276)

La atribución de esta facultad de verificación y fiscalización a la AFIP está dada por el art. 3 del Decreto de Necesidad y Urgencia 618/97, la cual se lleva a cabo a través de la actividad de subsunción de los hechos verificados en las normas legales aplicables denominado corrientemente como fiscalización.

La fiscalización, también denominada comúnmente como auditoría tributaria o fiscal, cumple con la función de determinar “si el impuesto declarado por el contribuyente cumple con la norma legal”. En otros términos, fiscalización implica el conjunto de procedimientos que tienen por finalidad verificar que el impuesto pagado por el contribuyente es el que corresponde a la realidad de los hechos económicos sujetos a tributación<sup>17</sup>.

A partir de este proceso de fiscalización y en base a los hechos e interpretaciones realizadas, en caso de encontrarse diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo que el fisco considera adeudado, se da lugar al proceso de determinación de oficio tributario, regulado por los artículos 16 y siguientes de la Ley. 11.683.

Se puede apreciar entonces, que no existe diferencia entre la actividad del contribuyente en la confección y presentación de la declaración jurada, con la actividad del organismo recaudador a la hora de la fiscalización.

En este sentido, al comentar el art. 120 de la LGT sobre las autoliquidaciones en España, Quelart, Lozano Serrano y Poveda Blanco<sup>18</sup>, explican que el contenido de estas añade al de comunicar hechos y datos, propio de la declaración, el de cuantificar la prestación tributaria.

Podemos definir entonces a la autodeterminación o autoliquidación como aquella declaración de voluntad del contribuyente a través de la cual se pone en conocimiento de la Administración aquellos hechos o actos económicos realizados durante un período de tiempo determinado y que son relevantes para el tributo que se está declarando conforme la hipótesis de incidencia tributaria dispuesta por la ley; los cuantifica y determina por sí mismo la obligación tributaria o, en su caso, el crédito que tiene contra el Fisco.

Esta liquidación, al estar sometida a control por parte de la Administración, tendrá siempre el carácter provisional, hasta tanto ello no ocurra o se verifique la prescripción de las acciones del Fisco.

---

<sup>17</sup> Trabajo presentado por la delegación Argentina en la Asamblea Gral del CIAT Nro 7, Guatemala, 1973. “Descripción sucinta del control interno y la función de auditoría en la DGI en el área de fiscalización”.

<sup>18</sup> Quelart, J. M.; Lozano Serrano, C.; Poveda Blanco, F. (2008) Derecho Tributario. España, Editorial Arazandi. (pág. 162)

Podemos concluir entonces de forma preliminar en esta sección del trabajo que dado que las normas son de carácter general y abstracto, para aplicarlas a las situaciones concretas debe realizarse una actividad de interpretación tanto de la ley como de los hechos que pretenden encuadrarse en ella por lo que, como será desarrollado más adelante, no puede considerarse que existe una disposición del crédito tributario ni al principio de legalidad por el solo hecho de acordar con el contribuyente la interpretación legal y fáctica señalada, siempre y cuando se respete el principio básico de igualdad.

Similar posición adopta Pierri<sup>19</sup>, para quien los acuerdos del Fisco con el contribuyente en situaciones de incertidumbre objetiva (cuestiones de calificación de hechos o interpretación de la norma) no atentan contra el principio de legalidad e indisponibilidad de la recaudación.

### **Acerca de los medios alternativos para la resolución de controversias jurídicas y su aplicación a la materia tributaria.**

José Osvaldo Casas<sup>20</sup> explica que, con carácter general, en la resolución de controversias jurídicas por medios alternativos, la doctrina argentina ha distinguido tres procedimientos: 1. La conciliación; 2. La mediación y; 3. El arbitraje. De la conciliación se ha dicho que se puede hablar en dos sentidos: la proveniente del acuerdo de voluntades que encuentra puntos de acercamiento entre los intereses que los enfrentan sin que para ello intervengan terceros; o, también, de la actividad dispuesta por otro en miras a aligerar las tensiones y desencuentros de las partes. Respecto de la mediación se ha señalado que es un proceso en el cual una tercera persona neutral, que no está involucrada en el conflicto, se reúne con las partes –que pueden ser dos o más– y las ayuda para que puedan manifestar su particular situación y el problema que los afecta. Mediante la actividad del mediador se puede llevar a las partes hacia los puntos de coincidencia pero si no llegan a un acuerdo el mediador no puede obligarlas a nada. Por su parte, el arbitraje puede definirse como un método o técnica por el cual se trata de resolver extrajudicialmente las diferencias que intercedan en las relaciones entre dos o

---

<sup>19</sup> Pierri, F. M. 20° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina. Jornada 1, 17/10/2018. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA

<sup>20</sup> Casas, J. O. (2004) Informe de relatoría en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito (Ecuador) del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Anales 2003 – 2004. (pág. 325)

más partes, a cuyo fin se acuerda la intervención de un tercero (o tribunal) para que las resuelva.

El típico acuerdo de conciliación es el contrato de transacción regulado por los artículos 1641 y siguientes del Código Civil y Comercial, a través del cual las partes, para evitar un litigio, o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas.

Compagnucci de Caso<sup>21</sup> indica que en la transacción se requiere de la realización de sacrificios mutuos, sobre los derechos, tanto de la parte que esgrime la pretensión, como la de quien niega esa solicitud y, en lo que hace a las obligaciones dudosas, señala que la cosa dudosa importa la necesidad de establecer si determinada relación jurídica tiene una regulación específica del derecho, y de qué manera o alcances. Existen, según el autor, dos corrientes doctrinarias sobre su apreciación, la tesis objetiva que indica que la incertidumbre corresponde a la totalidad de las personas, en atención al contenido normativa, ya sea por su imperfecta redacción, o en la dificultad de la subsunción al caso concreto. Para la corriente subjetiva, en cambio, debe tomarse en cuenta solo el criterio de las partes que intervienen en la transacción. Esta idea es seguida por la mayoría de la doctrina de los autores y la jurisprudencia de los tribunales.

Lorenzetti<sup>22</sup> agrega que la transacción se caracteriza por la realización de actos jurídicos unilaterales de renuncia o reconocimientos realizados de modo correspectivo e indivisible, lo cual hace que sea un contrato declarativo y no constitutivo o atributivo. Con respecto a los créditos dudosos manifiesta que son inciertos en su existencia o en su extensión conforme al criterio de su titular, no siendo necesario que sean objetivamente dudosos. Los créditos litigiosos o dudosos ofrecen una inseguridad que se quiere terminar para evitar un conflicto o para extinguirlo.

Al ser la transacción, según lo dicho, un acto jurídico meramente declarativo podemos concluir que puede ser aplicable al ámbito tributario por el hecho de que, como se señalara, no se pretende transar el crédito tributario sino que la transacción se lleva a cabo antes del nacimiento de la obligación tributaria, a los efectos de conciliar aspectos vinculados a la verdadera naturaleza y alcance del hecho y de la interpretación de la

---

<sup>21</sup> Rivera, J.C. y Medina, G (2015) Código Civil y Comercial de la Nación comentado. La Ley. (pág. 828)

<sup>22</sup> Lorenzetti, R. L. (2000). Tratado de los contratos. Tomo III. Rubinzal-Culzoni. (pág. 791)

norma en la que pretende subsumirlo<sup>23</sup>. Sin embargo, para su aplicación al ámbito tributario se requiere una norma expresa que lo habilite por cuanto el art. 1644 del CCCN prohíbe su aplicación tanto a los casos en que está comprometido el orden público como a los cuales versan sobre derechos irrenunciables. Sin lugar a dudas el derecho tributario encuadra en una norma de orden público.

La mediación es un método que permite la resolución de conflictos de manera pacífica, a través del diálogo entre las partes, donde el mediador como tercero neutral las acompaña para que ellas mismas, como protagonistas, encuentren las soluciones más beneficiosas<sup>24</sup>. Según la Ley 26.589, la mediación puede ser pública o privada. La primera es realizada por un mediador matriculado en el Registro Nacional de Mediación, que es sorteado por la Cámara correspondiente. En la mediación privada, en cambio, el mediador es elegido por las partes a propuesta de quien inicia la acción en base a la matrícula inscripta en el Registro Nacional de Mediación.

Al igual que la transacción, si bien podría ser aplicable al ámbito tributario por las mismas razones, la mediación encuentra un obstáculo para su aplicación en materia tributaria por cuanto el inc. c) del art. 5 excluye su aplicación a causas en que el Estado nacional, las provincias, los municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o sus entidades descentralizadas sean parte, salvo en el caso que medie autorización expresa.

Finalmente, el juicio arbitral está regulado en el título sexto del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y, en principio, estaría excluido en materia tributaria por cuanto sólo se pueden someter a arbitraje aquellas cuestiones que pueden ser objeto de transacción por lo que, habiendo excluido a los tributos de la transacción no sería posible el arbitraje en estas cuestiones.

En palabras de la CSJN, el arbitraje es “la institución por la que un tercero resuelve las diferencias que enfrentan a dos o más partes, en ejercicio de facultades jurisdiccionales conferidas por ellos mismos” (Fallos 325:2893).

Sin lugar a dudas el arbitraje también podría ser un mecanismo de solución de controversias que podría descomprimir el trabajo del TFN por cuanto los conflictos se

---

<sup>23</sup> La limitación a su aplicación a la materia tributaria está dada por el artículo 1644 del CCCN que prohíbe su aplicación tanto a los casos en que está comprometido el orden público como a los cuales versan sobre derechos irrenunciables. Sin lugar a dudas el derecho tributario encuadra en una norma de orden público.

<sup>24</sup> <http://www.ius.gob.ar/mediacion.aspx> recuperado el 15 de noviembre de 2018.

resolverían en forma previa a esa instancia y, siendo en principio inapelables los laudos arbitrales, la controversia se cerraría en esa instancia.

Sin ánimos de explayarme sobre el tema ya que excede el presente trabajo, Casás<sup>25</sup> encuentra como un óbice a su aplicación tributaria el hecho de que el Estado de Derecho se somete a la ley y a la jurisdicción, siendo el último de los cometidos una competencia exclusiva y excluyente de los jueces permanentes integrantes del Poder Judicial se atentaría no sólo contra el derecho a la defensa en juicio sino también contra la tutela judicial efectiva que demandan los tratados de derechos humanos por cuanto el contribuyente se vería impedido de acceder a la justicia para que sea revisado el laudo.

Sobre la función jurisdiccional, Tawill<sup>26</sup> informa que debe ser entendida como la actividad estatal ejercida por un órgano independiente que decide controversias con fuerza de verdad legal. En razón de ello, la función jurisdiccional administrativa existirá entonces cuando la decisión de “decir el derecho” en un caso concreto emane de un órgano enclavado en sede administrativa estructurado como una suerte de magistrado independiente actuando en un procedimiento estrictamente reglado por la ley.

Si bien el art. 109 de la CN prohíbe expresamente el ejercicio de funciones judiciales al Poder Ejecutivo, nuestra CSJN desde tiempo atrás ha reconocido que no es incompatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones de índole administrativa destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, mencionando como una de las esferas a las que se proyecta este principio, el de la percepción y fiscalización de impuestos<sup>27</sup>.

Cassagne, partiendo de la interpretación del art. 109 de la CN, comparte la tesis que circunscribe la prohibición de ejercer funciones judiciales al Presidente de la República, o sea, al Poder Ejecutivo, habida cuenta de su carácter unipersonal del órgano superior de la administración<sup>28</sup>, pero considera permitido que otros órganos administrativos ejerzan funciones jurisdiccionales siempre y cuando se respeten los principios de debido proceso y tutela judicial efectiva. Esta postura entiende que el objetivo buscado por la CN es no dejar librado a la voluntad del presidente la facultad de resolver cuestiones jurisdiccionales.

---

<sup>25</sup> Casas, J. O. (2004) Informe de relatoría en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito (Ecuador) del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Anales 2003 – 2004. (pág. 353)

<sup>26</sup> Tawil, G. S. (2010). Procedimiento Administrativo. Abeledo Perrot: Buenos Aires, Argentina. (pág. 33)

<sup>27</sup> CSJN, 04/09/1946. “García y Cía. interpone recurso de apelación y nulidad por multa impuesta por infracción a la ley 12.591” (Fallos 205:549) - CSJN, 19/09/1960. “Fernández Arias, Elena y otros c. Poggio, José”. (Fallos 247:646) – CSJN, 31/05/1961. “Gerino Hnos., S.R.L.” (Fallos 249:715)

<sup>28</sup> Cassagne, J. C. (2011). Curso de Derecho Administrativo. Tomo I (10ª Edición). La Ley: Buenos Aires, Argentina. (pág. 42)

En función de ello, cumpliendo las condiciones diagramadas por la Corte, no existiría óbice alguno para instalar un tribunal arbitral al que el contribuyente y el fisco podrán acceder de manera voluntaria a los fines de resolver una cuestión controvertida, pudiendo ser el laudo dictado inapelable.

Por su parte, el Modelo de Código Tributario del CIAT, a partir de su versión de 2015, incorpora en su art. 133 el denominado “Acuerdo Conclusivo”, mencionando que recoge mecanismos alternos entre la Administración Tributaria y los obligados tributarios, que se han venido introduciendo y/o utilizando en algunos ordenamientos Iberoamericanos recientemente. Su finalidad es establecer una relación de mayor igualdad entre la Administración Tributaria y el obligado tributario (potestades-garantías del contribuyente), propiciar la imparcialidad administrativa, reducir la litigiosidad y mejorar la seguridad jurídica. El Modelo parte del hecho de que el crédito tributario en sentido estricto es indisponible, pero admite que la voluntad del acreedor y deudor puedan intervenir en algunos aspectos del mismo, básicamente en la concreción de los hechos y bases imponibles, dado que la concreción y cuantificación puede no ser unívoca, admitiendo diversas interpretaciones y soluciones.

Adicionalmente, introduce el papel mediador de algún órgano institucional público, que bien podría ser alguno que tenga atribuidas precisamente funciones de defensa del contribuyente (como el Defensor del Obligado Tributario previsto en el artículo 76 del Modelo). Finalmente, dispone la obligación de publicar los acuerdos, con finalidades de transparencia.

### **El acuerdo en la Ley General Tributaria Española y su similitud con el caso argentino.**

Corresponde hacer, en este apartado, una sintética referencia a las disposiciones sobre el asunto en la Ley General Tributaria de España por resultar siempre una referencia de análisis para nuestro derecho tributario, más aún en este punto en el que ambos ordenamientos presentan similitudes.

Desde 2003, la LTG española ha introducido al procedimiento de inspección las denominadas actas con acuerdo, según Serrano González-Cuéllar<sup>29</sup> con miras a disminuir la conflictividad entre la Administración y el contribuyente.

Al igual que aquí, en el país Ibérico se discutió en la doctrina acerca de la constitucionalidad de este tipo de acuerdos por cuanto podría violentar el principio de indisponibilidad del crédito tributario por parte del organismo recaudador.

Dentro de las actas previstas legalmente al momento de finalización de la labor inspectora, la LGT regula las de conformidad, equivalente en nuestro país a la prevista del artículo agregado a continuación del 36, hoy reformado con la legalización de la Orden de Intervención.

En estas actas, dado que el art. 156 de la LGT sólo permite al contribuyente aceptar la propuesta de regularización que le formula la inspección con el beneficio de reducción de las posibles sanciones, lejos está de existir un acuerdo de voluntades que permita decir que nos encontramos ante un mecanismo de resolución de controversias.

En palabras de Serrano González-Cuéllar, no existe una fijación mutua de los hechos y cuestiones jurídicas, sino que el contenido del acta de Inspección lo integra exclusivamente la voluntad de la Administración a través de sus criterios y pruebas, sin dar cabida a la voluntad del obligado tributario, que en nada puede modificarlos. La concesión de una reducción del 30% de la sanción en ningún caso podría constituir una contraprestación de la transacción, pues no se encuentra relacionada con el objeto de este negocio, esto es, con la fijación del elemento de la obligación tributaria. Concluye por tanto, que la rebaja de la sanción de que disfruta el particular que se conforma es un beneficio que no tiene ninguna incidencia en la naturaleza transaccional de la conformidad.

Igual situación se presenta en nuestro país por lo que no puede considerarse a la prevista como una especie de acuerdo entre contribuyente y Administración. Ello por cuanto el artículo agregado a continuación del 36 en su último párrafo dispone que el hecho de que el contribuyente rectifique su declaración jurada a instancias de la propuesta de la inspección no inhibe las facultades de la AFIP para determinar la materia imponible que en definitiva resulte. Tampoco exime de sanción al contribuyente por cuanto el art. 13 dispone que será responsable de su declaración, aun cuando presente otra posterior

---

<sup>29</sup> Serrano González-Cuéllar, M. L. (2007) Las Actas de Conformidad y Las Actas Con Acuerdo En La Nueva Ley General Tributaria. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. España, Dykinson (pág. 463)

ajustándola, aunque no le sea requerida. El único beneficio, de forma similar a la LGT, es la reducción de la sanción material, en nuestro caso a un 50% del mínimo legal.

Con relación a las actas con acuerdo española, Delgado<sup>30</sup> explica que son una especie de transacción, siendo las materias sobre las que puede plantearse la transacción bastante amplias: cuestiones de estimación, valoración o medición o bien la concreción de conceptos jurídicos indeterminados o de aplicación de la norma al caso concreto, supuesto éste último que puede tener mucha aplicación en la práctica.

La reforma de la LGT que incluyó estas actas fue duramente criticada durante el trámite parlamentario, donde se dijo que la nueva figura podía ser contraria al principio de indisponibilidad de la deuda tributaria, aproximándose de una forma de transacción distinta a las reconocidas, amén de dificultades de orden constitucional en la medida en que se limita la revisión jurisdiccional.

Gomez<sup>31</sup>, adoptando una posición contraria, advierte que la introducción de este tipo de medidas incentivadoras del acuerdo no supone una vulneración de los principios de legalidad e indisponibilidad de la obligación tributaria, pero que tratan simplemente de que la Administración y el obligado tributario, de común acuerdo, sientan el contenido de la norma en un caso concreto, lo que es lo mismo que afirmar que van a elaborar o unificar criterio administrativo en un caso concreto.

Tal como fuera analizado en el primer apartado de este trabajo, si consideramos que la interpretación y aplicación de la ley al caso particular no representa disposición del crédito fiscal, no existe violación al principio de indisponibilidad tributaria por lo que el procedimiento del acta con acuerdo resultaría constitucionalmente válido.

Retomando el análisis del instituto, se aprecia que, en estas actas con acuerdo, los criterios administrativos elaborados o unificados por el inspector actuario sólo se aplicarán para los obligados tributarios con relación a los elementos de hecho descritos y con las calificaciones jurídicas que, puntualmente, el órgano inspector haya llevado a cabo para realizar su trabajo.

Conforme a ello, Serrano González-Cuéllar<sup>32</sup>, otorga a estas actas naturaleza contractual por cuanto precisamente es la voluntad de ambas partes de vincularse al contenido fijado en el pacto lo que determina su régimen jurídico, señalando a su vez que en lo no

---

<sup>30</sup> Delgado, G. A. M., & Oliver, C. R. (2008). Los procedimientos en el ámbito tributario. España, Editorial UOC (pág. 181)

<sup>31</sup> Gomes, M. L. (2011). Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria. España, Atelier. (pag. 138)

<sup>32</sup> Serrano González-Cuéllar, M. L. (2007) Las Actas de Conformidad y Las Actas Con Acuerdo En La Nueva Ley General Tributaria. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. España, Dykinson (pág. 467)

previsto por la LGT debe completarse con la regulación general de la institución, es decir, la Ley de Contratos del Estado y el Código Civil.

Martínez Muñoz<sup>33</sup> defiende en cambio una tesis intermedia por la que el instituto de las actas con acuerdo es un acto administrativo unilateral precedido de una forma de participación activa del obligado tributario en el procedimiento, ordenada a dotar de certeza jurídica a los aspectos controvertidos de la determinación del tributo, siendo por lo tanto una figura híbrida entre acto administrativo y consenso.

Esta última postura pareciera acercarse más a la verdadera naturaleza del acta con acuerdo ya que, según la propia redacción del art. 155 de la LGT, otorga a la Administración la facultad de aplicar el procedimiento y, en materia del contenido del acta, solo indica expresamente a la manifestación del obligado cuando dispone que debe prestar conformidad expresa a la totalidad del acta.

Como se verá en el apartado siguiente, esta misma conclusión podrá extraerse de la redacción de nuestro sistema de acuerdo.

### **Análisis del Acuerdo Conclusivo Voluntario – art. 16 agregado a continuación de la Ley 11.683**

Lo primero que se aprecia en el nuevo procedimiento es que el mismo tendrá lugar dentro del procedimiento de determinación de oficio, hasta el instante previo al dictado de la resolución determinativa.

Previo a este procedimiento el contribuyente sólo cuenta con la posibilidad de aceptar la prevista de la inspección, la que, fuera de la forma en que se utiliza, lejos está de ser un acuerdo de carácter bilateral, tal como ya fue analizado.

La segunda cuestión sobre la que llaman la atención Marchevsky y Bianchi<sup>34</sup> es el hecho de que este procedimiento sólo pueda ser habilitado de oficio por el fisco, no encontrándose prevista la posibilidad de petición de parte.

En lo que hace a las situaciones que pueden dar lugar al procedimiento, la norma indica que podrá habilitarse cuando:

- a) resulte necesaria para la apreciación de los hechos determinantes y la correcta aplicación de la norma al caso concreto;

---

<sup>33</sup> Martínez Muñoz, Y. (2004). Las actas con acuerdo. España, Marcial Pons. (pág. 178)

<sup>34</sup> Marchevsky, R. A. y Bianchi, J. (2018) Reforma Tributaria Ley 27.430. Errepar. (pág. 407)

- b) sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que dificulten su cuantificación, o;
- c) se trate de situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

En el primer apartado, la apreciación de los hechos determinantes apunta concretamente a lo que el procedimiento se denomina valoración de la prueba.

La redacción, pareciera apuntar a que no se trata ya de fijar o precisar los hechos sino de apreciar su naturaleza y efectos jurídicos, su calificación jurídica. No se prevé entonces, en principio, la posibilidad de que los hechos sean discutidos en cuanto a su existencia sino sólo en materia de interpretación o calificación.

En función a ello, no podría iniciarse el procedimiento en aquellos supuestos en que no exista acuerdo entre el contribuyente y el fisco sobre los hechos a ser considerados para arribar al acuerdo. Máxime cuando, como se verá, el contribuyente no tiene participación en el procedimiento dado que la norma no lo menciona sino hasta el momento de la aceptación o rechazo de la propuesta de acuerdo. Esto debiera salvarse por vía de reglamentación ya que si no se permite al contribuyente participar en la fijación de los hechos durante el procedimiento de acuerdo no podrá pretenderse luego que acepte la propuesta.

Otra cuestión a resolver es si en esta instancia podrán dictarse o no medidas para mejor proveer. En principio nada debiera impedirlo si lo que se está tratando es de llegar a la mejor interpretación y aplicación posible de la norma.

Una vez definido entonces los hechos, la cuestión de su valoración o apreciación tiene relevancia para la correcta subsunción de ellos en la norma jurídica. Tal es así por cuanto, como comenta Romero Flor<sup>35</sup>, el ordenamiento jurídico no puede considerarse como un conjunto cerrado, en donde cada hecho tendrá una previsión normativa que desplegará una serie de efectos con carácter automático; sino que por el contrario, un mismo hecho puede ser distintamente calificado por diversas normas jurídicas dependiendo de ese modo la elección de la norma aplicable de la interpretación que se haya realizado de los hechos.

---

<sup>35</sup> Romero Flor, L. M. (2010) Las Actas de Conformidad y Las Actas con Acuerdo en la Nueva Ley General Tributaria. Tesis de Doctorado. Universidad de Castilla-La Mancha

En el segundo apartado, si bien los hechos están debidamente identificados no se puede cuantificar con absoluta certeza la materia imponible.

Hensel<sup>36</sup> entiende a la base imponible como aquella magnitud que debe aplicarse al hecho imponible para establecer la conexión entre éste y la consecuencia tributaria, recordando que los parámetros sencillos, antiguamente utilizados (número, cantidad, etc.) han sido sustituidos por el criterio de valor, que es más complicado pero que tiene mejor en cuenta el caso individual.

Altamirano<sup>37</sup>, por su parte, explica que la base imponible se puede expresar en diferentes formas: unidades monetarias y en unidades de medida (peso, volumen, longitud), entre varias. El criterio valorativo de la medición, que puede ser de modalidad muy variada, queda circunscrito al mandato legal. Sin embargo, remarca el autor, es necesario tener claro que la valoración tributaria –de por sí un concepto bien complejo– parte del hecho de que los valores concretos pueden no ser coincidentes con el valor del objeto material del tributo. Esto se observa claramente en la valoración que tienen para el Fisco nacional los automóviles a los fines del impuesto sobre los bienes personales en relación al valor de mercado de los mismos que puede ser inferior.

Tanto estimar como valorar o medir apuntan a la cuantificación la base imponible en términos monetarios. Para la Real Academia Española<sup>38</sup>, valorar implica señalar el precio de algo. Se valora entonces un bien previamente determinado (sería el caso del impuesto sobre los bienes personales donde se valoran los bienes del patrimonio a los efectos de determinar la base imponible). Medir, en cambio, si bien también implica señalar un precio, previamente requiere realizar una operación de cálculo o determinación del objeto que se pretende valorar (un ejemplo estaría dado por el impuesto a las ganancias donde la operación de valoración de la base se vuelve compleja debido a que hay que determinar los resultados alcanzados durante un ejercicio).

En el caso de las estimaciones nos encontramos con la imposibilidad de cuantificar de forma cierta la base imponible por lo que en el acuerdo conclusivo voluntario se deberá decidir acerca cuál será el procedimiento de estimación, ya sea las presunciones o los indicios.

Si en el procedimiento existió una debida colaboración entre la inspección y el contribuyente, seguramente la cuantificación de la materia imponible no se llevará a

---

<sup>36</sup> Hensel, A. (2005) Derecho Tributario. España, Marcial Pons. (pág. 203)

<sup>37</sup> Altamirano, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons. (pág. 410)

<sup>38</sup> <http://www.rae.es/>

cabo por vía presuntiva, salvo desaparición o destrucción de la información por caso fortuito o fuerza mayor, el procedimiento se limitará a la valoración o medición de la base imponible que, según la Real Academia, es una actividad que implica señalar el precio de algo.

Romero Flor<sup>39</sup> concluye que dada la situación de incertidumbre o incerteza que genera para el obligado tributario la aplicación práctica de las normas de valoración, unido al amplio margen de calificación jurídica que de los hechos imputados puede realizar el órgano administrativo inspector, hace que considere que la valoración se constituye en el supuesto adecuado para que gocen de virtualidad práctica las actas con acuerdo, ya que al existir una norma jurídica en la que no deriva de manera directa un valor que cuantifique esa renta, aquel patrimonio, o este producto concreto, sino que nos remite a medios o instrumentos que permiten tasarlos, entonces nos hallaremos ante verdaderos criterios de valoración, con la consecuencia inmediata de que en tales supuestos el particular puede proponer otros valores diferentes a los señalados por la Administración y que tenga algún fundamento consistente, pues la labor de los órganos administrativos se ha basado en una apreciación de criterio o de juicio en relación con la magnitud tributaria.

El tercer supuesto contemplado como posible disparador del Acuerdo Conclusivo Voluntario es el de aquellas situaciones que por su naturaleza, novedad, complejidad o trascendencia requieran de una solución conciliatoria.

Calvo Ortega<sup>40</sup> recuerda sobre este punto que la producción de normas fiscales es extensa, muy frecuente y, en ocasiones, sus preceptos tienen una cierta complejidad. Sigue relatando el autor que las normas de determinación de la deuda tributaria son, como no podía ser de otra forma, generales y abstractas y sólo atienden a la capacidad económica de los contribuyentes a través de elementos de cuantificación de la citada deuda (base imponible, tipo de gravamen y exenciones parciales). Además, son necesariamente complejas dado que la consecución de una mayor justicia fiscal supone una notable matización de los supuestos tributarios que dan lugar a la sujeción a los tributos y a la cuantificación citada.

Esta es sin lugar a dudas una cuestión que plantea la necesidad de un análisis profundo a los fines de determinar el verdadero alcance y sentido de la norma tributaria en duda a

---

<sup>39</sup> Romero Flor, L. M. (2010) Las Actas de Conformidad y Las Actas con Acuerdo en la Nueva Ley General (pág. 256)

<sup>40</sup> Calvo Ortega, R. (2004). Hacia un nuevo derecho tributario. FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época. (pág. 63)

través de una comisión especializada en temas tributarios. Sin embargo, planteo desde ya mi duda respecto de la utilización y hasta de la utilidad del acuerdo conclusivo en este punto por cuanto genera dudas que el Fisco valore verdadera y adecuadamente la posición del contribuyente para llegar a la solución.

Además, por más que en realidad no considere la posición del contribuyente para llegar a la solución tampoco parece que vaya a ser una herramienta a ser utilizada debido a que tener aún antes de la introducción de este procedimiento AFIP ya tenía facultades para interpretar las normas tributarias a través del dictado de resoluciones generales interpretativas conforme al art. 7 del Decreto 618/97 y, como lo señalan Gómez y Folco<sup>41</sup>, en los últimos años el órgano recaudador prácticamente no ha dictado resoluciones interpretativas. En lugar de ello, ha plasmado sus criterios en Instrucciones Generales, los cuales no son publicadas en el Boletín Oficial, ni tiene el alcance normativo frente a contribuyentes y terceros.

Entonces, si el penúltimo párrafo del artículo agregado a continuación dispone que las cuestiones de puro derecho sirvan como precedente para otros contribuyentes, estaríamos no sólo ante una situación similar a una resolución interpretativa sino que ella sería además producto de un acuerdo con el contribuyente. Parece difícil que ello pase si ni siquiera ha sucedido que se dicten unilateralmente resoluciones interpretativas.

En opinión de Caranta<sup>42</sup>, dadas las características del procedimiento, se verá limitado en su aplicación a aquellas situaciones en las que el juez administrativo no se conforme con lo resuelto en la fiscalización por encontrarse ante situaciones novedosas y no haberse manejado la prueba según su criterio, señalando como un ejemplo posible el de las monedas digitales. De todas maneras, igualmente esto resulta dudoso ya que el juez administrativo cuenta con medidas para mejor proveer para salvar las posibles inconsistencias de la fiscalización.

Capria, D'alessandro y Blanco<sup>43</sup> sostienen en similar posición, que será útil en los casos donde la prueba a producirse en el procedimiento determinativo arroje resultados respecto de los cuales se avalúen modificaciones de las premisas de las que podría haberse partido al dictar la vista. Estas situaciones sin embargo, sin acudir al acuerdo pueden ser salvadas mediante medidas para mejor proveer y ampliaciones de la vista.

---

<sup>41</sup> Gómez, T; Folco, C. A. (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. La Ley. (pág. 32)

<sup>42</sup> Caranta, M. R. Ciclo de Actualidad Tributaria 2018. 2º Reunión, 11/04/2018. Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la CABA

<sup>43</sup> Kaplan, H. E. (Director) (2018). Reforma Tributaria. Ley 27.430. Errepar. (pág. 474)

Siguiendo con el análisis, nos encontramos con que el órgano encargado de emitir la recomendación base del acuerdo está conformado por el juez administrativo que interviene en la determinación de oficio, por funcionarios pertenecientes al máximo nivel técnico jurídico de la AFIP y por las autoridades de contralor interno que al respecto se designen. Se prevé además que la solución a la que se arriba debe ser aprobada por el Administrador Federal antes de ser presentada al contribuyente.

El contribuyente ha quedado fuera de la comisión destinada a lograr la solución conciliatoria. Es más, de la propia lectura de la norma surge que su opinión respecto a la cuestión va a ser considerada de su descargo presentado, dicho sea de paso, antes de saber siquiera que la cuestión se iba a terminar dirimiendo a través del procedimiento del acuerdo conclusivo.

Capria, D'alessandro y Blanco<sup>44</sup> justamente cuestionan esta falta de posibilidad de participación por parte del contribuyente aunque señalan también que alguna doctrina considera que a pesar de ello, los contribuyentes podrían no sólo pedir la instancia del acuerdo y participar en ella en base al derecho constitucional de peticionar ante las autoridades.

Para la Real Academia, la palabra acuerdo, en la acepción que nos interesa, es una resolución premeditada de una sola o varias personas. Así, dicho de un conjunto de personas es determinar o resolver algo de común acuerdo, o por mayoría de votos y, dicho de una sola persona es determinar o resolver algo deliberadamente. Cuando existen varias partes se exige entonces, la coincidencia de declaraciones de voluntades consintiendo una determinada solución a un hecho o situación determinada en.

Evidentemente el acuerdo previsto en nuestra norma se refiere a la acepción de acuerdo resuelto por una sola persona. El contribuyente sólo participar del procedimiento al final del mismo cuando debe aceptar o no la solución que se le propone.

Esto convierte al supuesto acuerdo en una segunda prevista ampliada, sería entonces un posvista, por llamarle de alguna manera, ya que se dicta después de la vista emitida por un órgano colegiado y respaldada por el Administrador Federal que, debe señalarse, ni siquiera tiene beneficio alguno en reducción de sanciones, como sí lo tiene la LGT por la obvia cuestión de que si el caso llegó hasta el procedimiento de acuerdo significa que existía una cuestión dudosa. Es más, de tratarse del tercer supuesto habilitante del acuerdo, este sería un caso de error excusable que debería eximir de sanción al

---

<sup>44</sup> Kaplan, H. E. (Director) (2018). Reforma Tributaria. Ley 27.430. Errepar. (pág. 475)

contribuyente. Justamente el artículo segundo agregado a continuación del 50 define al error excusable de derecho de la misma forma que está previsto en el artículo agregado a continuación del 16<sup>45</sup>.

Finalizando este repaso preliminar sobre el nuevo instituto tributario, nos encontramos con que el contribuyente puede aceptar o rechazar el acuerdo. Si lo rechaza continúa la determinación que, sin lugar a dudas terminará resolviendo tal cual fue dictaminado en la propuesta de acuerdo ya que, debemos recordar, el propio juez administrativo ha participado de su redacción.

Si lo acepta deberá abonarlo sin demoras ya que constituye título ejecutivo para AFIP. Lo que no establece la norma es el plazo para el pago por lo que, si la reglamentación no dispone de un plazo mayor, se aplica el plazo genérico de 10 días del art. 1, inc. e) punto 5) de la Ley 19.549.

Con respecto al efecto del acuerdo, para AFIP tiene efecto vinculante ya que no podrá cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos. Esto parece más que obvio por cuanto hasta el propio Administrador Federal interviene en la aprobación de la propuesta de acuerdo.

Sin embargo, no tiene el mismo efecto para el contribuyente que, dado que la norma no lo prohíbe, podrá luego de pagar, iniciar el trámite de repetición del tributo. Este efecto no vinculante para el contribuyente se desprende del hecho de que durante el trámite administrativo no se requirió el patrocinio letrado por lo que de impedirse la instancia judicial de repetición se estaría violando el derecho de defensa del administrado.

Contra esta posición se erige aquella que considera al acuerdo una conducta jurídica relevante previa que impide que posteriormente el contribuyente pueda pretender la repetición aportando hechos y razones de derecho que contravengan sus propios actos anteriores, conforme lo establece hoy el art. 1067 del CCCN.

Difícilmente pueda concluirse válidamente esto último por cuanto, como vimos, el contribuyente no hace más que, como en la prevista, aceptar o rechazar el acuerdo, no participa de su redacción. Además, no se puede considerar a su voluntad de aceptación libre de todo influencia ya que transita un procedimiento en el que todas las armas le

---

<sup>45</sup> Artículo ...- Error excusable. Se considerará que existe error excusable cuando la norma aplicable al caso —por su complejidad, oscuridad o novedad— admitiera diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable, aun actuando con la debida diligencia, comprender su verdadero significado.

En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

apuntan y tiene muy pocas defensas. A ellos se suma el tema, no menor, de que no necesariamente ha sido asesorado legalmente durante el procedimiento, lo que impide darle al acto de aceptación del acuerdo el valor de un acto jurídico relevante que no puede ser modificado en el futuro.

### **A modo de conclusión**

Dada la extensión del trabajo, sólo ha podido llevarse a cabo un somero análisis del nuevo instituto introducido a la Ley 11.683 denominado Acuerdo Conclusivo Voluntario, lo que impide realizar conclusiones y propuestas definitivas sobre el mismo. Por ello, el trabajo se ha limitado a repasar alguna doctrina nacional y extranjera así como unas pocas normas del derecho comparado.

Sin embargo, se pueden llegar a las siguientes conclusiones, al menos preliminares:

- 1) La implementación de medios alternativos de resolución de controversias tributarias no atentan contra el principio de legalidad en materia tributaria por cuanto se limitan a la interpretación de los hechos y normas a los casos concretos;
- 2) La posibilidad de que las soluciones arribadas en estos mecanismos de resolución de controversias adquieran carácter de cosa juzgada puede ser constitucionalmente válida si se toman los recaudos definidos por la Corte en materia de órganos jurisdiccionales administrativos;
- 3) Tal como se encuentra regulado actualmente el acuerdo no resulta una alternativa atractiva para los contribuyentes por cuanto en el procedimiento de emisión de la propuesta no participan más allá de su descargo (realizado antes de saber que se iniciaría el procedimiento). Sólo le permite acortar los plazos pero le impide el acceso al Tribunal Fiscal de la Nación en caso de aceptar el acuerdo, debiendo acudir entonces al juez federal en repetición y explicarle previamente en su demanda por qué acepto un acuerdo que luego desconocería;
- 4) Tampoco parece una herramienta que vaya a ser utilizada habitualmente por AFIP ya que sólo ella puede requerirlo, coincidiendo en este punto con Caranta, en que parece que se verá limitado a aquellos casos en que el juez administrativo no está de acuerdo, o tiene al menos dudas, sobre el trabajo practicado por la inspección que da base a la determinación. No parece que vaya a ser utilizado para el caso de situaciones complejas o novedosas ya que, como se indicó, estas situaciones podrían interpretarse vía resoluciones interpretativas y ello nunca ha sido así.

## Bibliografía

- ALTAMIRANO, A. C. (2012). Derecho Tributario. Teoría general. Marcial Pons.
- ATALIBA, G. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria. Legis Argentina.
- CALVO ORTEGA, R. (2004). Hacia un nuevo derecho tributario. FORO. Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales, Nueva Época.
- CASÁS, J. O. (2002). Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Ad-Hoc.
- CASÁS, J. O. (Coord.). (2004). Interpretación económica de las normas tributarias. Gascón Abellán, M. (Coord.) (2014). Argumentación Jurídica. España, Tirant lo Blanch.
- CASÁS, J. O. (2004) Informe de relatoría en las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Quito (Ecuador) del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Anales 2003 – 2004.
- CASSAGNE, J. C. (2011). Curso de Derecho Administrativo. Tomo I (10<sup>o</sup> Edición). La Ley.
- DELGADO, G. A. M., & Oliver, C. R. (2008). Los procedimientos en el ámbito tributario. España, Editorial UOC.
- DIEZ, F. J. y RUETTI, G. J. (2016) Procedimiento Tributario. Ley 11.683 comentada. La Ley. (pág. 276)
- GOMES, M. L. (2011). Instrumentos para la unificación de criterios administrativos en materia tributaria. España, Atelier.
- GÓMEZ, T; FOLCO, C. A. (2018). Procedimiento Tributario. Ley 11.683 – Decreto 618/97. La Ley.
- HENSEL, A. (2005) Derecho Tributario. España, Marcial Pons.
- JARACH, D. (2011). El hecho imponible. Segunda edición, tercera reimpresión. Abeledo-Perrot.
- JARACH, D. (1983). Finanzas públicas y derecho tributario. Abeledo-Perrot.
- KAPLAN, H. E. (Director) (2018). Reforma Tributaria. Ley 27.430. Errepar.
- LASCANO, C. J. (h) (1989). La amnistía en el derecho argentino. Lerner Editora.
- LORENZETTI, R. L. (2000). Tratado de los contratos. Tomo III. Rubinzal-Culzoni.
- LUQUI, J. C. (1989). La obligación tributaria. Depalma.
- MARCHEVSKY, R. A. y BIENCHI, J. (2018) Reforma Tributaria Ley 27.430. Errepar.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2004). Las actas con acuerdo. España, Marcial Pons.

QUELART, J. M.; LOZANO SERRANO, C.; POVEDA BLANCO, F. (2008) Derecho Tributario. España, Editorial Arazandi.

RIVERA, J.C. y MEDINA, G (2015) Código Civil y Comercial de la Nación comentado. La Ley.

ROMERO FLOR, L. M. (2010) Las Actas de Conformidad y Las Actas con Acuerdo en la Nueva Ley General Tributaria. Tesis de Doctorado. Universidad de Castilla-La Mancha

SERRANO GONZÁLEZ-CUÉLLAR, M. L. (2007) Las Actas de Conformidad y Las Actas Con Acuerdo En La Nueva Ley General Tributaria. Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala. España, Dykinson.

TAWIL, G. S. (2010). Procedimiento Administrativo. Abeledo Perrot: Buenos Aires, Argentina.