

REVISTA NÚMERO 60

ISSN 0122-0799

JUNIO DE 2009

EDITOR

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

PRESIDENTA ICDT

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

VICEPRESIDENTE Y DIRECTOR DE PUBLICACIONES

ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR

DIRECTORA DE LA REVISTA

MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA

COMITÉ EDITORIAL

CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO

LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

GERMÁN ALFONSO PARDO CARRERO

CONSUELO CALDAS CANO

SECRETARIA EJECUTIVA

MARCELA RAMÍREZ STERNBERG

DIRECTORA ACADÉMICA

SONIA OSORIO VESGA

RELATORA

ANDREA CATALINA CORREDOR CASTILLO

RELATORA DE INVESTIGACIÓN

DIANA CONSTANZA PESCADOR RINCÓN

MANEJO DE TEXTOS Y DIAGRAMACIÓN

GLADYS HUERTAS DE JIMÉNEZ

CORRECTORES DE TEXTO

Sonia Osorio Vesga

Andrea Catalina Corredor Castillo

Diana Constanza Pescador Rincón

Paula Alexandra Arboleda Currea

Paula Fernanda Rodríguez Pérez

Diego Fernando Garzón Otálora

AÑO 46 – BOGOTÁ, D. C.

El material incluido en esta publicación puede reproducirse, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa. Las ideas y opiniones expresadas en el contenido de esta publicación son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen en modo alguno al ICDT.

BOGOTÁ, D. C. - COLOMBIA

Calle 75 No. 8 - 29 PBX (57 1) 317 04 03 – FAX (57 1) 317 04 36

www.icdt.org.co

REVISTA NÚMERO 60

ISSN 0122-0799

JUNIO DE 2009

EDITOR

INSTITUTO COLOMBIANO DE DERECHO TRIBUTARIO

PRESIDENTA ICDT

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

VICEPRESIDENTE Y DIRECTOR DE PUBLICACIONES

ENRIQUE MANOSALVA AFANADOR

DIRECTORA DE LA REVISTA

MARÍA DEL PILAR ABELLA MANCERA

COMITÉ EDITORIAL

CARLOS A. RAMÍREZ GUERRERO

LUIS ENRIQUE BETANCOURT BUILES

GERMÁN ALFONSO PARDO CARRERO

CONSUELO CALDAS CANO

SECRETARIA EJECUTIVA

MARCELA RAMÍREZ STERNBERG

DIRECTORA ACADÉMICA

SONIA OSORIO VESGA

RELATORA

ANDREA CATALINA CORREDOR CASTILLO

RELATORA DE INVESTIGACIÓN

DIANA CONSTANZA PESCADOR RINCÓN

MANEJO DE TEXTOS Y DIAGRAMACIÓN

GLADYS HUERTAS DE JIMÉNEZ

CORRECTORES DE TEXTO

Sonia Osorio Vesga

Andrea Catalina Corredor Castillo

Diana Constanza Pescador Rincón

Paula Alexandra Arboleda Currea

Paula Fernanda Rodríguez Pérez

Diego Fernando Garzón Otálora

AÑO 46 – BOGOTÁ, D. C.

El material incluido en esta publicación puede reproducirse, siempre y cuando se cite la fuente en forma completa. Las ideas y opiniones expresadas en el contenido de esta publicación son de exclusiva responsabilidad de sus autores y no comprometen en modo alguno al ICDT.

BOGOTÁ, D. C. - COLOMBIA

Calle 75 No. 8 - 29 PBX (57 1) 317 04 03 – FAX (57 1) 317 04 36

www.icdt.org.co

RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA FISCAL*

H. DAVID ROSENBLOOM¹

INTRODUCCIÓN

El tema del sistema fiscal es complejo y delicado. La democracia no puede prosperar sin un sistema fiscal, puede que ni siquiera existir sin él, pero su instauración genera una relación de enfrentamiento entre la administración pública y los administrados. El sistema fiscal es una combinación de normas jurídicas y de decisiones de las personas encargadas de administrar esas normas. La naturaleza inherente de muchas cuestiones fiscales es imprecisa, no sólo porque es necesario que las normas se formulen en términos generales, sino también porque los hechos de la vida económica son de una variedad infinita. En particular, existe una falta de claridad en el área internacional, donde se interponen intereses de más de una jurisdicción tributaria. Todos los países se esfuerzan por encontrar los medios adecuados para gravar las transacciones transfronterizas.

Los conflictos en materia tributaria son inevitables. Las leyes exigen a los contribuyentes que entreguen una parte de su riqueza, a la vez que los administradores de los impuestos se esfuerzan por recaudar los ingresos que se necesitan para financiar las actividades de la administración pública. A medida que crece la economía de un país y sus actividades económicas se conectan cada vez más con las de otros países, los problemas se multiplican. Aunque el instinto del legislador ante esa situación puede ser el de adoptar más y más normas con el fin de aclarar, especificar y diferenciar, hay varios países que han concluido que ese enfoque no es adecuado. Además de perfeccionar sus leyes y normas, han instaurado procesos flexibles que ofrecen la posibilidad de resolver cada caso individual de forma satisfactoria.

La manera en que se gestionan los conflictos de carácter tributario puede causarles importantes problemas tanto a los contribuyentes como a las administraciones públicas. Los contribuyentes deben sufrir la incertidumbre, el desvío de recursos eco-

* Traducción de Carlos F. Morales de Setién Ravina.

¹ H. David Rosenbloom es director del Programa de Tributación Internacional de la Universidad de Nueva York. Ha sido asesor del Gobierno de los Estados Unidos, la OCDE, el Fondo Monetario Internacional, el Banco Mundial y diversos países. También ha enseñado en las universidades de Harvard, Stanford, Nueva York, el Instituto Max Planck, Mainz y Heidelberg, entre otras.

nómicos, las cargas financieras y de otras clases que crean los importantes costos fiscales y judiciales, y las preocupaciones relativas a la divulgación de sus estados financieros. Las autoridades tributarias padecen retrasos en la recaudación de impuestos, problemas en la gestión de sus recursos y un empeoramiento de las relaciones con los contribuyentes en general. Por esas razones, merece la pena prestarle atención a la resolución de conflictos en asuntos tributarios, con independencia de las leyes tributarias sustantivas.

Algunos países le han prestado mucha atención a este tema y han desarrollado varias técnicas para la resolución de conflictos y experimentado con ellas. Además de ocuparse de los problemas que ya hemos descrito, estas iniciativas ofrecen la posibilidad de mejorar en general el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Un sistema en el que los contribuyentes confían en que se tengan en cuenta sus opiniones, en el que éstas pueden llegar a adoptarse por las autoridades y un sistema en el que las opiniones del contribuyente se examinan en cualquier situación es un sistema que posiblemente despierte una mayor cooperación. Ello tiene el potencial de beneficiar a todos los participantes en el sistema. Un enfoque de carácter substancialmente procesal no es una panacea, pero en algunos países ha demostrado ser más valioso que cualquier posible modificación de las normas sustantivas.

El presente enfoque se basa en los cuarenta años de experiencia del autor en el sistema fiscal de los Estados Unidos como abogado practicante y como profesor. Estados Unidos es un país que le ha dedicado tiempo y atención considerable al tema de la resolución de conflictos. Este ensayo tiene en cuenta las respuestas a las consultas que el autor ha efectuado a personas que trabajan en la agencia tributaria estadounidense (*U.S. Internal Revenue Service*; IRS, por sus siglas en inglés) y a personas que se han retirado recientemente del IRS. Se basa también en los estudios que se han publicado acerca de las prácticas de otros países, aunque el autor no pretende afirmar que posee conocimiento directo de las prácticas extranjeras. Este ensayo pretende ofrecer algunas ideas a consideración de las administraciones públicas que estén pensando en introducir mejoras o en ampliar sus propios métodos de resolución de conflictos tributarios.

I. ENFOQUES DESTACABLES SOBRE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN MATERIA TRIBUTARIA

La resolución de conflictos en materia tributaria puede adoptar muchas formas, entre las que estarían las consultas vinculantes previas relativas a transacciones futuras de los contribuyentes ("*revenue rulings*"), los mecanismos para obtener acuerdos extrajudiciales con la administración tributaria sobre propuestas de rectificación de las declaraciones tributarias efectuadas por ésta, y las técnicas para resolver los casos que se han presentado ante los tribunales y que evitan que el proceso judicial

se desarrolle de manera completa hasta la sentencia ordinaria. Hay muchas técnicas específicas de resolución de conflictos en los Estados Unidos, pero hay dos que destacan como elementos definitorios del sistema estadounidense y que le confieren la capacidad de procesar con relativa eficiencia un gran número de problemas relativos a los impuestos. Estas técnicas destacadas son: a) las consultas previas vinculantes de los particulares a la administración tributaria; y b) los organismos y las políticas de las administraciones públicas que tienen específicamente a su cargo la tarea de intentar conseguir acuerdos extrajudiciales cuando surgen conflictos en torno a los impuestos.

1. Consultas vinculantes

a) Consultas previas vinculantes de los particulares

La clase más común de consultas vinculantes en los Estados Unidos son las consultas previas vinculantes a petición de particulares (en inglés, *private letter rulings*). Es un proceso estrictamente administrativo y en ningún sentido es de carácter judicial o cuasi judicial. Como el nombre sugiere, las consultas vinculantes de los particulares surgen a partir de la solicitud de un contribuyente, antes de que éste efectúe una transacción económica, y su finalidad es que se tome una decisión sobre el tratamiento tributario de dicha transacción. Una vez que se obtiene, la respuesta a la consulta es vinculante para la administración pública salvo que se pruebe que ha existido falsedad, un error grave sobre los hechos o fraude.

La rapidez, la flexibilidad y la informalidad del proceso de consultas vinculantes de los particulares son aspectos importantes cuando se compara con las características de los procedimientos judiciales. Para facilitar el proceso de consultas, los contribuyentes pueden contactar a las autoridades de la administración pública antes de efectuar la consulta con el propósito de discutir la transacción o el problema que quieren que se examine y para asegurarse de que las autoridades estarán preparadas para ocuparse de la solicitud cuando ésta se presente. Al conceder la competencia a los funcionarios administrativos para revisar las solicitudes de los contribuyentes e intercambiar comunicaciones informales con antelación a la presentación de la consulta se aumentan las oportunidades de proporcionar directrices oportunas al contribuyente.

Las consultas vinculantes ofrecen también beneficios importantes a la administración tributaria. Permiten a los representantes de la administración pública conocer las transacciones que tienen lugar en el mercado y también instruir a los funcionarios de la administración tributaria gracias a las comunicaciones que tienen lugar con los contribuyentes, y dan a la administración la oportunidad de determinar las cuestiones que por su importancia merecerían ser objeto de notificaciones al público.

Las consultas vinculantes a petición de los particulares, como sugiere su nombre, son asuntos privados. La información que proporciona el contribuyente es confidencial y cualquier decisión que se produzca tiene efectos sólo para el que efectúa la consulta. Nadie más tiene derecho a alegar esa decisión en apoyo de una petición. A diferencia de las circulares públicas de la administración tributaria, que pueden citarse por todos los contribuyentes y en las que pueden basar sus solicitudes, las respuestas a las consultas vinculantes de los particulares se entregan con relativa rapidez porque los funcionarios de la administración tributaria no necesitan considerar el posible impacto de las decisiones en otros contribuyentes. Es más, si los funcionarios de la administración tributaria cambian de opinión después de haber respondido a una consulta, pueden cambiar su posición en las decisiones sobre las consultas futuras que se les hagan (con efecto prospectivo para el contribuyente que obtuvo la decisión que se cambia o se revoca). De esa forma se minimizan los riesgos asociados a una posible decisión imprecisa. A medida que evolucionan los puntos de vista sobre las cuestiones tributarias, las consultas vinculantes a petición de los particulares se pueden usar para señalar un cambio en la posición de las autoridades tributarias. Versiones editadas de las respuestas a las consultas vinculantes de los particulares se ponen a disposición del público poco tiempo después de entregarse a los contribuyentes y sirven para que todos los contribuyentes conozcan las cuestiones que están analizando los funcionarios de la administración tributaria y la posición que tienen ante ellas.

De esta forma, con costos relativamente bajos para la administración pública en términos de comprometerse con posiciones concretas, el proceso de consultas concede a los contribuyentes individuales una oportunidad de evitar totalmente que surjan conflictos, al mismo tiempo que se les ofrece a los otros contribuyentes pautas sobre la dirección en la que avanza el derecho tributario. El proceso requiere emplear algunos recursos de la administración, pero muchos menos de los que se necesitarían para resolver en sede judicial un conflicto ya causado.

b) Acuerdos anticipados de precios (APA's)

Una forma exitosa de consulta previa que autoriza el IRS es el acuerdo previo sobre precios (*Advance Pricing Agreement*, APA por sus siglas en inglés), que se concentra en cuestiones relativas a los precios de transferencia. En 1991, el IRS aprobó un plan de APA cuyo propósito era ocuparse de las cuestiones relativas a los precios de transferencia entre empresas. Los precios de transferencia son una de las cuestiones más complicadas del derecho internacional tributario y es fácil que las partes puedan estar en desacuerdo con respecto a ellos. Con frecuencia hay un rango de precios que puede justificarse con diferentes estudios y modelos. El IRS desarrolló el plan de APA para evitar los pleitos judiciales dilatados, largos, caros e inciertos que tradicionalmente habían sido necesarios para resolver los conflictos en torno a

los precios de transferencia.² Antes de ese programa, los precios de transferencia no eran por lo general una cuestión que se sometiese a consultas vinculantes a petición de los particulares debido a que su naturaleza dependía en gran medida de los hechos (el programa de consultas vinculantes resuelve principalmente cuestiones legales y su aplicación a los hechos que presenta el contribuyente; no pretende resolver cuestiones relativas a la determinación de los hechos).

Con un APA, como con cualquier consulta vinculante, se evitan futuros conflictos gracias a los acuerdos previos. El acuerdo identifica por lo general una metodología apropiada para determinar los precios de transferencia, la naturaleza de la transacción en cuestión y los resultados esperados de la aplicación de la metodología. Con ello se evitan los conflictos graves y se facilita la solución de los conflictos menores. De hecho, la experiencia del IRS es que el APA mejora el cumplimiento del contribuyente en un sentido más general. Como declaró un funcionario del IRS, el plan de APA es interesante "para la mayoría de las sociedades mercantiles cuya prioridad es conseguir seguridad jurídica con respecto a su responsabilidad tributaria en Estados Unidos en vez de minimizarla".³ El proceso genera también una cantidad considerable de información que sería difícil de obtener por las autoridades mediante técnicas de auditoría convencionales. Puesto que la aplicación de un APA exige la

² No solo los contribuyentes y el IRS se quejan acerca de la resolución dilatada y costosa de los problemas en torno a los precios de transferencia, sino que también lo hacen los jueces que tienen que oír esos casos. Véase, p. ej., *Perkin-Elmer Corp. v. Commissioner*, 66 T.C.M. 634 (1993) ("Por lo tanto, la tarea que nos ha sido encomendada es, para expresarlo de manera amable, frustrante. En este caso, como en otros casos importantes relativos a la sección 482 [de la ley general tributaria, el *Internal Revenue Code*] que ha tenido que resolver el Tribunal en años recientes, cada parte ha pasado la mayor parte del tiempo atacando la fórmula de determinación de los precios de la otra parte en lugar de estableciendo la razonabilidad de su propia fórmula. Al seguir ese camino, se ha creado un largo e innecesariamente complejo historial judicial, repleto de disputas triviales entre abogados sobre lo que eran cuestiones de prueba poco importantes y con frecuencia irrelevantes, y caracterizado por la persistencia de la actitud del abogado del peticionario de "no mostrarle el juego al adversario" y la falta de un objetivo fundamental por parte del abogado de la administración tributaria exhibida durante la práctica de pruebas. Ambos elementos reflejan una estrategia por la que se le cuenta al juez lo menos posible"); *Sundstrand Corp. v. Commissioner*, 96 T.C. 226 (1991). ("Como una cuestión previa suplementaria, desearíamos observar que las partes han propuesto una abundancia de argumentos y contraargumentos en las más de 1.800 páginas que ocupan la demanda y la contestación a la demanda que se presentaron ante el tribunal, algunas de las cuales son una mera reiteración de los argumentos que se hicieron incontables veces en las páginas anteriores...").

³ Donald L. Korb, director jurídico del IRS, "Remarks Before the Global Transfer Pricing Forum 2004", 29 de septiembre de 2004.

entrega de toda la información relevante por el contribuyente y se negocia muy de cerca con las autoridades tributarias, un beneficio adicional del proceso es la formación que reciben los funcionarios de la administración acerca de cómo funcionan actividades económicas concretas y los elementos que inciden en su rentabilidad. Esa información le permite al IRS mejorar el cumplimiento de todos los contribuyentes con respecto a las normas sobre precios de transferencia.⁴

El plan de APA ha tenido éxito en reducir la incertidumbre en un área importante de los conflictos transfronterizos. Hasta el 30 de septiembre de 1999, el 10% de los grandes contribuyentes entre las sociedades mercantiles estadounidenses tenían un APA o estaban negociando uno. Se estima que entre los grandes contribuyentes, estos declarantes representan el 42% del total de dinero transado entre sociedades de un mismo grupo empresarial.⁵ Uno de los efectos del programa ha sido descentralizar el proceso de decisiones con respecto a los precios, con lo cual se consigue una aplicación más uniforme de las leyes tributarias.

Como en el caso de las consultas vinculantes de particulares, los contribuyentes que solicitan un APA lo hacen de manera voluntaria y como usuarios pagan tasas para cubrir los costos de tramitar la solicitud. Los APA se aplican por un periodo de tiempo específico, normalmente de 3 a 5 años, y pueden ser renovados o revisados si el contribuyente lo desea y el IRS lo acepta. Por lo general, la renovación es algo más que un asunto de trámite y no basta con rellenar un formulario, sino que se requiere una revaluación de la metodología aplicada en el anterior APA. El IRS puede cancelar o revocar un APA si se dan ciertas circunstancias, por ejemplo en casos de falsedad en la comunicación de los hechos, fraude o cambio en los presupuestos primordiales que sustentan un acuerdo concreto.⁶ En el caso de que haya un cambio sustantivo en la jurisprudencia, las leyes, los reglamentos o los tratados aplicables, el IRS puede insistir en que se hagan revisiones de un APA, y si el contribuyen-

⁴ Véase, p. ej., Office of the Associate Chief Counsel (International), "The Advance Pricing Agreement Program (APA): A Model Alternative Dispute Resolution Process, Part I", (11 de mayo de 1994). ("Los contribuyentes han entregado de manera voluntaria información extensa (y delicada) sobre sus operaciones y métodos con el fin de instruir al IRS sobre sus negocios. Han preparado y entregado análisis sobre ellos, sus mercados y su competencia que rara vez hasta ahora, si acaso, habían estado disponibles para los funcionarios del IRS").

⁵ United States General Accounting Office, "IRS' Advance Pricing Agreement Program" (agosto de 2000).

⁶ Un presupuesto fundamental es cualquier hecho cuya existencia continuada sea relevante para el método de cálculo de los precios de transferencia (*Transfer Pricing Manipulation* o TPM, por sus siglas en inglés) propuesto por el contribuyente.

te se niega a aceptar las revisiones, revocarlo.⁷ Si el IRS revoca el APA por razón de un cambio legislativo, la cancelación se retrotrae normalmente al comienzo del año de la fecha efectiva del cambio.⁸

2. Organismos administrativos dedicados a la negociación de acuerdos extrajudiciales

En los Estados Unidos, el Departamento de Apelaciones (*Appeals Division*) del IRS tiene una función esencial a la hora de garantizar que las reclamaciones tributarias no saturan el sistema judicial. Para las sociedades calificadas como grandes contribuyentes, en torno al 30% de liquidaciones efectuadas por los inspectores de la administración tributaria son objeto de apelación ante el Departamento de Apelaciones, que resuelve entre el 85% y el 90% de sus casos sin incurrir en los gastos y la demora que implica un proceso judicial. No es exagerado decir que es el Departamento de Apelaciones el que permite que el sistema fiscal estadounidense funcione; sin un organismo administrativo que llegase a acuerdos extrajudiciales en los conflictos sobre impuestos, los tribunales estadounidenses no podrían ocuparse de la cantidad de conflictos en los que se ven involucrados tanto sociedades mercantiles como personas naturales ni tampoco tratar la complejidad de los mismos.⁹

a) El Departamento de Apelaciones

La misión explícita del Departamento de Apelaciones desde 1927 ha sido resolver los conflictos sin recurrir a los tribunales. La justificación para ello es que ese actuar es razonable e imparcial frente al Estado y al contribuyente, lo cual mejora tanto el cumplimiento voluntario como la confianza pública en la integridad y la eficiencia del IRS. Con un personal de cerca de 2.000 funcionarios, el Departamento de Apelaciones es uno de los organismos administrativos más antiguos y grandes encargados de la resolución de conflictos en los Estados Unidos. El Departamento de Apelaciones está completamente separado del Departamento de Inspección (*Examination Division*), que efectúa la auditoría de los contribuyentes, y actúa de forma independiente con respecto a éste. Se puede distinguir también de la Oficina del Director Jurídico, que se encarga de los procesos ante los tribunales. El Departamento de

⁷ Revenue Procedure 2006-9, 2006-2 IRB 278, sección 11.03. Por lo general ello es consistente con las "OECD Transfer Pricing Guidelines, Guidance for MAP APA's", párrs. 79-85.

⁸ *Ibid.*, sección 11.07.

⁹ Por ejemplo, en 1993 el Departamento de Apelaciones resolvió más de 60.000 casos y los tribunales de la jurisdicción tributaria decidieron en torno a 1.500 casos. Véase United States General Accounting Office, *Compliance Measures and Audits of Large Corporations Need Improvement*, (septiembre de 1994), pág. 196.

Apelaciones ha creado también una oficina separada encargada de manejar y coordinar el trabajo de las apelaciones relativas a las grandes empresas.

Antes de 1998, el sistema del Departamento de Apelaciones no estaba contemplado en la ley, sino que simplemente era creación de la Declaración sobre Normas Procesales del Comisionado (*Commissioner's Statement of Procedural Rules*). En la Ley de Reestructuración y Reforma del IRS (*IRS Restructuring and Reform Act*), aprobada en 1998, el Congreso reconoció expresamente el Departamento de Apelaciones y protegió su independencia.

La actividad del Departamento de Apelaciones se lleva a cabo mediante una revisión administrativa independiente efectuada por un agente tributario del Departamento y mediante negociaciones con el contribuyente. El agente tributario es un empleado del IRS, pero tiene como mandato intentar conseguir acuerdos extrajudiciales razonables y se le recompensa por la efectividad que tenga en conseguirlo. El agente tributario revisa los hechos, las leyes, los reglamentos y los casos judiciales relevantes, y estudia las alegaciones escritas del contribuyente. El escrito de alegaciones iniciales del contribuyente se denomina "reclamación" (*protest*) y su propósito es presentar las objeciones del contribuyente a la liquidación oficial de sus declaraciones tributarias efectuada por el Departamento de Inspección. Se celebran una o más reuniones con un agente tributario del Departamento de Apelaciones, durante las cuales se discuten las cuestiones relevantes y se plantean preguntas. El agente pondera los méritos relativos de las posiciones contradictorias del contribuyente y del inspector tributario (que no está presente) y determina una posición aceptable para el IRS. Además evalúa el caso a partir de la ley y de la reacción esperable de los tribunales si el caso llegase a juicio. Lo normal es que el agente tributario no sea el que presente la propuesta de acuerdo extrajudicial, sino que inste al contribuyente a presentarla.

Los llamados acuerdos extrajudiciales "sin mérito", en los que el demandado firma un acuerdo extrajudicial por evitarse costos futuros, son desalentados, como también lo son los acuerdos entre el cero y el 20%, y entre el 80% y el 100% (aunque a veces en las reclamaciones que implican grandes sumas de dinero se llega a ese tipo de acuerdos). El personal del Departamento de Apelaciones ha recibido formación para ser objetivo durante el proceso en todas las interacciones con los contribu-

Los llamados "*nuisance settlements*" son acuerdos extrajudiciales a los que llega el demandado por evitarse los costos que le supondría un pleito ante los tribunales, a pesar de que la demanda es frívola, es decir, carece de fundamentos legales o fácticos serios. Desde el punto de vista económico, es sensato ceder ante esa clase de chantaje porque hay un ahorro de costos. Desde el punto de vista de la justicia material, es obvio que no. (*N. del T.*)

yentes, buscar un fundamento razonable del acuerdo extrajudicial y tratar de manera similar a contribuyentes en situación parecida. La ley de 1998 prohíbe explícitamente “las comunicaciones entre los agentes tributarios y otros empleados del IRS sin que esté presente el contribuyente en la medida en que esas comunicaciones pudieran comprometer la independencia de los agentes tributarios del Departamento de Apelaciones”.¹⁰ Merece la pena destacar que el desempeño de los agentes del Departamento de Apelaciones se evalúa en función de su capacidad para conseguir acuerdos extrajudiciales. Por consiguiente, no se tiene una buena opinión de un agente que tiene una actitud negativa de forma consistente o una posición inflexible. (Hay un procedimiento de mediación también en vigor, por el cual puede revisarse por terceros –que a veces son otros agentes de Apelaciones que tienen la formación necesaria para facilitar acuerdos extrajudiciales– una cuestión asignada a la competencia de un agente tributario del Departamento de Apelaciones).

La amplia competencia de la que goza el Departamento de Apelaciones para solucionar las controversias sobre impuestos sin recurrir a los tribunales es producto de la competencia explícita que tiene para considerar los “riesgos de acudir a los tribunales”. Los riesgos de acudir a los tribunales son una incertidumbre sustantiva con respecto a: a) cómo los tribunales interpretarán y aplicarán la ley; b) cuáles serán las determinaciones probables que se hagan de los hechos; o c) la admisibilidad o el peso que se le dará a un elemento probatorio concreto. Por consiguiente, el agente tributario del Departamento de Apelaciones goza de la competencia para negociar con el contribuyente y hacer concesiones con el fin de conseguir un acuerdo extrajudicial. La predicción sobre el resultado probable de un caso si se presentase ante los tribunales es el fundamento de esa decisión.¹¹

El objetivo de las reuniones en el Departamento de Apelaciones es, de forma explícita, obtener una “resolución razonable e imparcial” de la controversia. Esa resolución tiene que ser resultado de “un estudio punto por punto del resultado probable en caso de una demanda judicial, o un reflejo de las concesiones mutuas que se hayan efectuado para conseguir un acuerdo basadas en la fuerza relativa de las posiciones enfrentadas cuando existe una incertidumbre considerable en cuanto al resultado de una posible intervención de los tribunales”.¹² El acuerdo extrajudicial es posible sólo

¹⁰ 1998 Act § 1001(a)(4).

¹¹ El IRS sólo gana en torno al 35% de los casos sobre impuestos presentadas ante los tribunales. Es importante, por el bien de la conservación de los recursos de la administración pública que el Departamento de Apelaciones pueda efectuar concesiones en aquellas situaciones en las que las perspectivas de ganar en los tribunales sean inciertas o improbables.

¹² Internal Revenue Manual 8.6.4.1(2), “Fair and Impartial Settlements per Appeals Mission”.

cuando el contribuyente puede demostrar que existe una incertidumbre importante, bien en cuanto a las normas aplicables o a los hechos, o en cuanto a ambos, en lo referente a la correcta aplicación de la ley a los hechos.¹³

Con el propósito de poder actuar dentro de plazos razonables, el sistema estadounidense acepta que es posible que no haya una solución perfecta para los conflictos relativos a los impuestos. Por esa razón el sistema respalda de forma consciente los mejores esfuerzos de los agentes tributarios del Departamento de Apelaciones para predecir los resultados probables. El sistema sacrifica por consiguiente la respuesta legal "correcta" en pro de un procesamiento expedito de los conflictos. Estamos ante un arte, no ante una ciencia.

Una finalidad importante de la función del Departamento de Apelaciones, por encima de alcanzar acuerdos extrajudiciales, es delimitar el ámbito de la controversia. Por lo tanto, la política del Departamento de Apelaciones es no reabrir las cuestiones en las cuales estén de acuerdo el contribuyente y el inspector tributario, ni plantear nuevas cuestiones, a menos de que existan razones "sustanciales" para emprender la acción y su efecto potencial en la responsabilidad tributaria sea "significativo".¹⁴ Cuando un contribuyente y el Departamento de Apelaciones llegan a un acuerdo extrajudicial se suele firmar un acta final de acuerdo. El acta de acuerdo prohíbe al contribuyente reclamar con posterioridad una devolución o un crédito, y el IRS promete que no se reabrirán los asuntos ya conciliados a menos de que se demuestre la existencia de fraude o de un error de cálculo. El Departamento de Apelaciones tiene la autoridad definitiva y exclusiva para determinar la responsabilidad tributaria derivada de las liquidaciones de impuestos efectuadas por el IRS. No existe apelación frente a una decisión del Departamento de Apelaciones ante ningún otro departamento del IRS o ante los tribunales. Como es obvio, el contribuyente puede no acudir al proceso del Departamento de Apelaciones o retirarse del mismo y, si así ocurre, dirigirse a los tribunales si lo desea.

Los principales beneficios del proceso ante el Departamento de Apelaciones son la reducción del tiempo, los costos y la carga de resolver los conflictos en torno a los impuestos. Al reducir la duración de los conflictos, el IRS puede recaudar de manera más eficiente los tributos y reducir el número de empleados que se requieren para administrar el sistema fiscal. Otros beneficios adicionales son la mejora de los resultados del proceso de resolución de conflictos al reducir el número de casos totales pendientes de decisión y al mejorar la rapidez con la que se resuelven los conflictos.

¹³ Los acuerdos extrajudiciales son confidenciales y no se publican ni siquiera purgados de los datos identificativos de los contribuyentes. No constituyen un precedente para otros contribuyentes.

¹⁴ Internal Revenue Manual 8.6.1.6, "New Issues and Reopening Closed Issues".

Aunque es difícil de medir, un fin predominante para el Departamento de Apelaciones es, como se indicó antes, lograr un mejor cumplimiento voluntario en general.

b) Autoridad limitada para pactar acuerdos extrajudiciales en el nivel de la inspección tributaria

El IRS, además de permitir pactar acuerdos extrajudiciales en el nivel del Departamento de Apelaciones, permite a los inspectores tributarios llegar a acuerdos extrajudiciales en circunstancias determinadas y bajo directrices específicas. Esa autoridad para llegar a acuerdos extrajudiciales puede ejercerse en las siguientes circunstancias:

- Resolución Expedita de Asuntos (*Accelerated Issue Resolution*; AIR, por sus siglas en inglés). Este plan del IRS permite firmar un acuerdo final entre el IRS y el contribuyente con el propósito de resolver de manera definitiva las cuestiones planteadas, discutidas y acordadas durante una inspección tributaria de una sociedad mercantil con respecto a los años en disputa previos a la fecha de cierre del acuerdo. El plan pretende evitar considerar varias veces la misma cuestión cuando luego se inspeccionen años fiscales posteriores.¹⁵
- Aplicación de decisiones previas del Departamento de Apelaciones. El IRS concede una autoridad limitada a los inspectores para aceptar ofertas cuyo propósito es concluir un acuerdo extrajudicial sobre cuestiones "recurrentes" o "continuadas" de un año fiscal a otro mediante la aplicación de un acuerdo previo del Departamento de Apelaciones con el mismo contribuyente y con respecto a las mismas cuestiones.
- Instrucciones – Circulares sobre acuerdos extrajudiciales. Los inspectores tienen autoridad para llegar a acuerdos extrajudiciales en ciertas cuestiones determinadas cuando el Departamento de Apelaciones haya publicado circulares que contengan directrices apropiadas para la celebración de acuerdos extrajudiciales sobre esas cuestiones.

¹⁵ Históricamente el IRS no permitía que los acuerdos extrajudiciales negociados por el Departamento de Apelaciones se usaran como base para negociar acuerdos extrajudiciales sobre cuestiones tributarias de años todavía abiertos a la inspección. El plan de Resolución Expedita de Asuntos aborda las preocupaciones que se habían planteado sobre los costos duplicados asociados al hecho de que los equipos de inspección planteasen repetidamente los mismos problemas en sus auditorías mientras que el Departamento de Apelaciones continuaba pactando acuerdos extrajudiciales sobre esas mismas cuestiones de la misma manera. Era costoso para las empresas y un drenaje de recursos para el IRS.

c) Acuerdos extrajudiciales durante los procesos ante los tribunales

Además de los acuerdos extrajudiciales previos a la presentación de demandas judiciales, puede presentarse un caso ante el Departamento de Apelaciones después de haberse interpuesto una demanda ante el Tribunal Tributario (*United States Court Tax*) de los Estados Unidos.* Ello garantiza que habrá al menos una oportunidad de conciliar y llegar a un acuerdo extrajudicial antes de que se inicie el proceso. Los abogados del Estado encargados de representar a la administración ante los tribunales gozan también de la autoridad para llegar a acuerdos extrajudiciales antes de que el tribunal dicte sentencia. Ello ocurre bastante a menudo, y hay un gran número de casos presentados ante los tribunales que se solucionan mediante ese tipo de acuerdos (y que se reflejan en el archivo de los casos o en decisiones del tribunal acordadas previamente por las partes). Al igual que el Departamento de Apelaciones, el Departamento de Justicia ha adoptado la política de justificar el acuerdo extrajudicial únicamente por los riesgos de una demanda judicial o cuando la recaudación de los impuestos no esté garantizada. Hay ciertos casos que se consideran más apropiados que otros a la hora de pactar un acuerdo extrajudicial. Los factores que favorecen un acuerdo extrajudicial son: el caso implica en gran medida cuestiones de determinación de los hechos; el caso es complejo desde el punto de vista legal o de los hechos; un acuerdo extrajudicial puede llevar a un mejor cumplimiento de las obligaciones legales; la preparación del juicio será difícil, costosa o larga; los costos de oportunidad del proceso judicial son mayores que los resultados probables que se derivarían de la decisión del tribunal. Por lo general, los abogados del Estado no pactarán un acuerdo extrajudicial cuando el caso del contribuyente afecte cuestiones importantes relativas al cumplimiento de obligaciones legales, carezca de fundamento o presente un problema que requeriría la elaboración de un precedente legal para el futuro.*

El Departamento de Justicia ha divulgado directrices internas para los acuerdos extrajudiciales en casos pendientes y coordina los acuerdos extrajudiciales con el

- * En Estados Unidos las demandas judiciales sobre temas tributarios federales se tramitan en una jurisdicción especializada centralizada, la *United States Court Tax*. Véase para una mayor información la página web del tribunal, <http://www.ustaxcourt.gov/about.htm>. (N. del T.)
- * Debe recordarse que en los sistemas de *common law* rige el principio del precedente, por el cual los tribunales se ven obligados a seguir, salvo excepciones, las decisiones previas de los tribunales superiores (efecto vertical del presente) o del propio tribunal (efecto horizontal del precedente). Sin entrar en un mayor análisis, puede decirse que el efecto vertical del precedente es superior al horizontal, es decir, un tribunal puede desviarse con mayor facilidad de sus decisiones previas. Como es obvio, el respeto a la seguridad jurídica imperante en las sociedades contemporáneas democráticas hace que ello no sea muy habitual. (N. del T.)

IRS.¹⁶ Por lo general, los acuerdos extrajudiciales se someten a diferentes niveles de revisión en función de si el IRS ha calificado o no el caso como apropiado para un acuerdo extrajudicial y de la cuantía a la que tenga que renunciar la administración. Según las circunstancias, los casos se clasifican por el IRS como “típicos” o como “susceptibles de acuerdo extrajudicial”.¹⁷ Los casos clasificados como susceptibles de acuerdo extrajudicial suelen involucrar cuestiones de hecho o cuestiones legales no recurrentes, y los abogados del Departamento de Justicia pueden pactar acuerdos extrajudiciales sin la aprobación previa del IRS. Los acuerdos extrajudiciales en casos típicos deben supervisarse por el IRS. Además, en el Departamento de Justicia se requieren distintos niveles de supervisión de los acuerdos extrajudiciales según la cantidad a la que renuncia la administración tributaria. Por ejemplo, los abogados litigantes tienen autoridad para negociar acuerdos extrajudiciales, pero la autoridad final para aprobar los acuerdos extrajudiciales reside en los miembros de mayor rango del Departamento de Justicia. El nivel del funcionario encargado de la supervisión aumenta a medida que lo hace la cuantía a la que la administración debe renunciar para pactar el acuerdo extrajudicial propuesto.¹⁸

3. Experiencia fuera de los Estados Unidos

Hay varios otros países que han implementado alguna forma de resolución de conflictos para solucionar y llegar a acuerdos extrajudiciales sobre conflictos tributarios por fuera de un proceso judicial formal:

- Australia. A diferencia de los tribunales que determinan cuestiones de derecho, el Tribunal de Apelaciones Administrativas (*Administrative Appeals Tribunal*; AAT, por sus siglas en inglés) hace un estudio de fondo de las propuestas de las autoridades tributarias. Ello significa que el AAT puede usar todos los poderes del Comisionado para reconsiderar la decisión propuesta de las autoridades y puede confirmar, variar o cancelar la decisión. El AAT es un organismo separado de la administración tributaria y puede revisar cuestiones tributarias y no tributarias. Los procedimientos del AAT se llevan a

¹⁶ Véase, p. ej., United States Department of Justice, Tax Division, “Settlement Reference Manual”, disponible en <http://www.usdoj.gov/tax/readingroom/foia/tax.htm>.

¹⁷ Si un abogado del Departamento de Justicia cree que se debería hacer una renuncia completa en todos los aspectos de un caso, debe solicitarse la recomendación del IRS a ese respecto.

¹⁸ Otra garantía es que los acuerdos extrajudiciales que supongan devoluciones o créditos superiores a un millón de dólares con respecto a impuestos específicos deben comunicarse al Comité Conjunto sobre Tributación (*Joint Committee on Taxation*; un comité no partidista del Congreso de los Estados Unidos), que las revisará.

cabo por lo general con el menor formalismo posible; no se siguen las normas sobre prueba.

- Canadá. La Dirección de Apelaciones (*Appeals Branch*) de la Agencia Tributaria de Canadá (*Canada Revenue Agency*; CRA, por sus siglas en inglés) es responsable de resolver los conflictos entre la CRA y los contribuyentes mediante la celebración de revisiones administrativas justas e imparciales de las decisiones de la CRA.¹⁹ La Dirección de Apelaciones es también responsable de promover el cumplimiento voluntario mediante la coordinación y la administración de un proceso para la resolución de conflictos e indemnizatorio. La Dirección opera de manera independiente a otras ramas del CRA. Según la política establecida del CRA, por lo general es inapropiado llegar a acuerdos extrajudiciales que son contrarios a las prácticas bien establecidas o públicas del CRA, cuando contribuyentes en circunstancias comparables puede ser tratados de manera diferente, cuando someter una cuestión a los tribunales sea importante para las actividades relativas al cumplimiento del CRA, o cuando las condiciones para llegar a un acuerdo extrajudicial no sean razonables. Según la CRA, "los conflictos que son más apropiados para los acuerdos extrajudiciales son aquellos en los que las cuestiones, y en particular los hechos, son únicos o inusuales y no es probable que puedan establecer un precedente para otras situaciones, o cuando el acuerdo extrajudicial consigue el cumplimiento de las obligaciones legales para ese año y los venideros".²⁰ En un patrón similar al de los Estados Unidos, las apelaciones complejas representan sólo el 23% de todos los casos presentados ante la Dirección de Apelaciones, pero en tiempos recientes equivalen al 75% de la recaudación en disputa.²¹
- Reino Unido. En el Reino Unido, es una política de la Agencia Tributaria y Aduanera de Su Majestad (*His/Her Majesty's Revenue and Customs*; HMRC, por sus siglas en inglés) intentar pactar acuerdos extrajudiciales antes de que los casos se presenten ante los tribunales, ya que solucionar las contro-

¹⁹ En marzo de 2004, la CRA informó de que estaban en disputa casi 7.600 millones de dólares procedentes de declaraciones de renta o de dictámenes sobre impuestos a los bienes y servicios. La Dirección de Apelaciones del CRA tiene un presupuesto de cerca de 80 millones de dólares y un personal de casi 1.200 funcionarios. Véase Report of the Auditor General of Canada to the House of Commons, "Chapter 6: Canada Revenue Agency – Resolving Disputes and Encouraging Voluntary Disclosure" (noviembre de 2004).

²⁰ Véase "The Settlement Process", disponible en http://www.cra-arc.gc.ca/agency/programs_services/disagree/settlement-e.html.

²¹ Véase Canada Revenue Agency, "Resolving Disputes and Encouraging Voluntary Disclosures".

versias mediante acuerdos ahorra gastos y evita retrasos. El HMRC ha aprobado directrices con los principios generales que seguirá cuando pretenda pactar acuerdos extrajudiciales. En algunas situaciones, como los conflictos sobre precios de transferencia, los términos del acuerdo no pueden ser materialmente inferiores a los que cabría esperar en caso de una decisión judicial, pero pueden pactarse en el límite inferior de ese rango.²² El HMRC ha publicado directrices donde se establecen cuáles son los departamentos del HMRC que deben participar en la negociación y la aprobación de decisiones relativas a un acuerdo extrajudicial.

Pais	Conflictos por año	% resuelto	Tiempo promedio en resolver un caso
Australia ²³	N/D	35-50%	12 meses como máximo
Introducción de mediación o arbitraje mediante reuniones durante las audiencias judiciales ²⁴	N/D	80%	N/D
Canadá ²⁵	En torno a 60.000	93%	N/D
Reino Unido	N/D	N/D	N/D
Estados Unidos	100.000	85-90%	N/D
Casos pequeños (menos de 10 millones de dólares)	N/D	N/D	8 meses
Casos grandes (más de 10 millones de dólares) ²⁶	N/D	85%	2,4 años

II. LA PREVENCIÓN DEL ABUSO DE LA AUTORIDAD PARA PACTAR ACUERDOS EXTRAJUDICIALES

Cualquier programa de la administración pública para la resolución extrajudicial de los conflictos plantea la preocupación de que los acuerdos extrajudiciales puedan

²² Véase HMRC, "Litigation and Settlement Strategy".

²³ Las estadísticas muestran únicamente el porcentaje de casos resueltos en el plazo máximo de 12 meses. Hay otros casos que pueden resolverse en más tiempo. Véase Administrative Appeals Tribunal, "Annual Report 2006-2007".

²⁴ Duncan Bentley (2007), *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, p. 365.

²⁵ Véase Canada Revenue Agency, "Resolving Disputes and Encouraging Voluntary Disclosures". ²⁶ United States, General Accounting Office, "IRS Initiatives to Resolve Disputes over Tax Liabilities" (9 de mayo de 1997). Aunque las reclamaciones de las sociedades mercantiles como contribuyentes y de otros contribuyentes con reclamaciones de elevada cuantía suponen el 88% de los dólares en disputa, solo representan el 1% de los casos del Departamento de Apelaciones. *Ibid.*

ser inconsistentes o inapropiados en cualquier otro sentido. Dos formas de encarar esta preocupación son la supervisión y la transparencia. Hay varios medios diferentes mediante los cuales pueden usarse esas herramientas. Es habitual, por ejemplo, que los países instituyan funciones de auditoría internas para garantizar que las consultas vinculantes y los acuerdos extrajudiciales efectuados por la administración se llevan a cabo apropiadamente. Pero también se emplean una variedad de otras técnicas, entre las cuales estarían las siguientes:

- Varios niveles de supervisión. Una opción para garantizar la resolución apropiada de conflictos mediante la acción o la negociación de la administración es ordenar la supervisión de los acuerdos extrajudiciales que excedan ciertos montos o cuando se reduzca un porcentaje importante de la liquidación propuesta por las declaraciones tributarias o del dictamen originalmente propuesto por los funcionarios, o cuando un acuerdo extrajudicial se desvíe de las posiciones usuales de la autoridades tributarias.²⁶ En el Departamento de Apelaciones del IRS, los altos cargos supervisan la calidad de muchos de los acuerdos efectuados por los agentes tributarios del Departamento de Apelaciones.²⁷ En el Departamento de Justicia de los Estados Unidos se requieren niveles más altos de supervisión para los acuerdos extrajudiciales en función del monto al que renuncie la administración pública en ellos.
- Limitaciones al poder discrecional – Circulares. El Departamento de Apelaciones del IRS divulga en ocasiones instrucciones y circulares donde expresa su posición con respecto a los acuerdos extrajudiciales con el fin de proporcionar directrices a los agentes tributarios. Se usan instrucciones cuando un caso presenta problemas importantes en cuanto a la determinación de los hechos. Las instrucciones no establecen cuál sería el porcentaje o la cantidad aceptables a las que se podría renunciar para llegar a un acuerdo extrajudicial, pero sí describen la posición general del IRS e identifican los elementos principales de hecho y de derecho que deben revisarse con el fin de alcanzar un acuerdo extrajudicial. Las circulares en las que el IRS expresa su posición con respecto a los acuerdos extrajudiciales se ocupan normalmente de cuestiones estrictamente legales y establecen rangos específicos para los acuerdos extrajudiciales.
- Auditoría externa. Los planes del IRS, y también del Departamento de Apelaciones, están sujetos a la supervisión de órganos independientes. El Inspec-

²⁶ En el IRS, la Oficina del Director Jurídico determina las posiciones usuales sobre cuestiones jurídicas.

²⁷ Véase United States General Accounting Office, "Compliance Measures and Audits of Large Corporations Need Improvement", (septiembre de 1994), pág. 74-75.

tor General del Tesoro para la Administración Tributaria (*Treasury Inspector General for Tax Administration*; TIGTA, por sus siglas en inglés) pretende mejorar la administración de las leyes tributarias mediante la ejecución de auditorías financieras integrales y auditorías de desempeño de las actividades y operaciones del IRS. El TIGTA publica informes donde se examina la eficacia de los programas del IRS y de sus controles internos.²⁸ El Departamento de Contabilidad General (*General Accounting Office*; GAO, por sus siglas en inglés), un órgano legislativo (es decir, parlamentario), revisa también los programas y procedimientos del IRS para vigilar su eficacia.

- Acceso limitado a los datos del contribuyente. El IRS ha establecido procedimientos para limitar el acceso no autorizado de sus empleados a los datos de los contribuyentes. Sólo los empleados directamente responsables del asunto tienen acceso a esos datos y su acceso depende de la función que desempeñen en el organigrama de la institución. El IRS busca por lo tanto controlar el acceso inapropiado a los datos y registros, en particular cuando pueden modificar la responsabilidad tributaria. Lleva a cabo programas de formación anuales sobre el acceso apropiado a los registros y, en los casos de declaraciones electrónicas de impuestos, cuenta con programas de ordenador que vigilan el uso no autorizado de los registros de los contribuyentes.
- Publicación expurgada o editada de las respuestas a las consultas vinculantes. Puesto que por lo general las consultas vinculantes efectuadas por particulares se publican en forma editada, es decir, expurgadas de los datos que permitan identificar a los contribuyentes, los empleados de la administración fiscal saben que sus esfuerzos se verán sometidos a escrutinio público. Esta transparencia proporciona otra garantía procedimental adicional.
- Programas de formación y códigos de conducta. Además de los controles internos y externos, se usan los programas de formación y los códigos de conducta para garantizar que los acuerdos extrajudiciales y las decisiones administrativas cumplen con ciertos estándares. El Departamento de Apelaciones tiene programas generales de formación, que se concentran en la integridad, el papel de los funcionarios públicos y la protección de los derechos de los contribuyentes, con lo que se busca crear una regla cultural que desestime el comportamiento deshonesto.

²⁸ Véase, p. ej., TIGTA, "Management Advisory Report: New Job Description Gives Employees Broad Authority Without Additional Compensating Controls", (diciembre de 2001).

- Revisión judicial de los acuerdos extrajudiciales en los procesos ante los tribunales. Para aquellos conflictos que llegan a juicio, los jueces pueden intervenir en la aprobación de los acuerdos extrajudiciales y para garantizar que se cumplen los términos de los acuerdos extrajudiciales.

Además de garantizar la consistencia y la calidad general de las actuaciones administrativas, los Estados Unidos y otros países emplean otros métodos para prevenir la corrupción, entre los cuales cabe mencionar:

- Unidades anticorrupción. Muchos países tienen una entidad anticorrupción independiente responsable de la supervisión de las conductas de los funcionarios y de verificar sus declaraciones de bienes. En los Estados Unidos, el TIGTA, un organismo independiente, se encarga de la supervisión del IRS.²⁹ Se le ha concedido al TIGTA jurisdicción y responsabilidad exclusivas para hacer cumplir las normas penales relativas a las actividades del IRS, entre ellas las normas que regulan las conductas deshonestas de los empleados del IRS y los intentos externos por corromper al personal del IRS. También lleva a cabo programas a iniciativa propia, como comparación de archivos de ordenador para identificar el fraude o el mal uso, los programas de formación en ética y controles internos, y programas de investigación a iniciativa de terceros, como las investigaciones a partir de denuncias relativas a conductas deshonestas de empleados o de contribuyentes.
- Castigo de la corrupción. Además de identificar y de impedir la corrupción, es importante que los individuos acusados de corrupción sean procesados judicialmente y, en caso de ser procedente, castigados. En los Estados Unidos, una vez que se ha completado una investigación, el TIGTA redacta un informe de investigación. Las investigaciones donde se encuentran suficientes pruebas de existencia de un ilícito penal se remiten al Departamento de Justicia o a las autoridades locales para la presentación de demandas judiciales. Todas las investigaciones sobre conductas improcedentes que verifican o refutan las denuncias de conductas improcedentes de la administración se remiten a la dirección del IRS para que se adopten las acciones administrativas correspondientes. Las conductas improcedentes de los contribuyentes y de los empleados del IRS se hacen públicas, de manera que el público y los contribuyentes comprendan las consecuencias que se siguen de un comportamiento deshonesto.

²⁹ El predecesor del TIGTA, el Servicio de Inspección del IRS (*IRS Inspection Service*), se creó en 1951 como respuesta a las alegaciones de corrupción del IRS. Como parte de la ley de reestructuración y reforma del IRS (*Restructuring and Reform Act*) de 1998, el Servicio de Inspección se transfirió al TIGTA, un inspector general independiente.

- Defensor del contribuyente. El IRS cuenta con una Defensoría del Contribuyente, que por lo general es responsable de reducir el número de trámites burocráticos y de garantizar que las opiniones de los contribuyentes sean oídas por el IRS. La Defensoría del Contribuyente puede emplearse para recibir e investigar las denuncias del público sobre supuesta corrupción administrativa.
- Declaraciones de bienes. Una norma muy específica de la legislación estadounidense es que ciertos funcionarios públicos, tras asumir el cargo, deben presentar declaraciones de bienes a una comisión anticorrupción; estas declaraciones deben actualizarse anualmente. A los funcionarios de mayor rango del IRS y a los empleados con responsabilidades de gran repercusión pública se les requiere la entrega de informes sobre estados financieros.
- Rotación de personal. La rotación de personal se usa para introducir cierto grado de igualdad en las relaciones entre recaudadores tributarios y contribuyentes. Por ejemplo, el Departamento de Apelaciones impone que no se le asigne ningún agente tributario al mismo contribuyente durante más de seis años fiscales consecutivos.³⁰
- Normas sobre conflicto ético de intereses cuando se pasa al sector privado. Existen normas detalladas aplicables a cualquier funcionario cuyo nivel asignado de responsabilidad esté por encima de un determinado nivel cuando éste se pasa al sector privado. El fin de esas normas es regular los conflictos potenciales de intereses. Pasar de la administración pública al sector privado y viceversa es algo habitual en el sector de los impuestos en los Estados Unidos. Las normas éticas prohíben a las personas que dejan la administración pública, entre otras cosas, establecer contactos con los antiguos colegas durante periodos específicos de tiempo y trabajar con clientes particulares sobre asuntos en los cuales estuvieron involucrados mientras estaban al servicio de la administración pública.

III. CONCLUSIÓN

Los conflictos sobre asuntos tributarios son un hecho de la vida. La dificultad a la hora de resolver esos conflictos puede causar importantes problemas tanto a los contribuyentes como a las administraciones públicas (*p. ej.*, incertidumbre, costos sustanciales, problemas sobre el uso de los recursos de la administración, retrasos

³⁰ United States General Accounting Office, "Compliance Measures and Audits of Large Corporations Need Improvement", (septiembre de 1994), pág. 74-75.

en la recaudación). En consecuencia, muchos países han investigado y experimentado con varias técnicas y programas para la resolución de conflictos con el fin de mejorar los resultados generales. Aunque hay muchas formas de resolución de conflictos en los Estados Unidos, dos en particular, las consultas vinculantes previas y los organismos encargados de la resolución extrajudicial de conflictos, son esenciales para la capacidad que tiene la administración pública de procesar un gran número de problemas y declaraciones tributarias de manera eficiente.

Al facilitar un proceso relativamente informal, las consultas vinculantes previas permiten darles directrices oportunas a los contribuyentes y le proporcionan información a la administración pública sobre las transacciones efectivas que efectúan en ese momento los contribuyentes y los problemas que éstos últimos observan. Un organismo encargado de los acuerdos extrajudiciales, el Departamento de Apelaciones del IRS, reduce los gastos y las cargas de resolver los conflictos. Es importante señalar que estas medidas permiten al IRS recaudar los ingresos tributarios de forma más rápida y con un uso menor de recursos, y es frecuente que mejoren la resolución de los casos al gestionarlos oportunamente. Para garantizar el éxito de ambos programas ha sido fundamental que se les hayan dado competencias a los funcionarios para resolver los casos sin seguir procedimientos formales. Aunque es inevitable la aparición de cierto riesgo de que se dicten resoluciones inapropiadas cuando se emplean técnicas como esas, el IRS ha pretendido abordar estos riesgos mediante una variedad de enfoques que en general parecen ser efectivos, como son los varios niveles de supervisión, la limitación del poder de los funcionarios de la administración tributaria, las auditorías externas, la transparencia y la formación de los empleados.

Calle 75 No.8-29

PBX: +57(1) 317 0403

+57(1) 317 0558/80

Fax: +57(1) 317 0436

E-mail: info@icdt.org.co

www.icdt.org.co

Bogotá - Colombia

ICDT INSTITUTO COLOMBIANO
DE DERECHO TRIBUTARIO