



Procedimientos **alternativos** de **solución** de **diferendos** en **materia tributaria**

Ciudad de México • Octubre 3, 2014



Memorias del Foro Internacional

Procedimientos **alternativos** de **solución**
de **diferendos** en materia tributaria

Octubre 3 • 2014
Ciudad de México





CONTENIDO

I. Presentación	5
II. Mensajes de bienvenida	9
Doctor Claus Von Wobeser	11
<i>Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional</i>	
Contador Público Miguel Ortiz Aguilar	13
<i>Presidente de la International Fiscal Association Grupo Mexicano</i>	
Doctor Hugo Eduardo Beteta Méndez Ruiz	15
<i>Director Subregional de la Comisión Económica para América Latina y El Caribe en México</i>	
Doctor Manuel Hallivis Pelayo	17
<i>Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i>	
Doctor Miguel Messmacher Linartas	19
<i>Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>	
Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara	21
<i>Procuradora de la Defensa del Contribuyente</i>	
III. Semblanzas	23
IV. Panel I. Medios Alternativos de solución de diferendos en materia tributaria	29
Creación del <i>Accertamento con Adesione</i> y de los Acuerdos Conclusivos	31
Objeto del <i>Accertamento con Adesione</i> y de los Acuerdos Conclusivos	36
Procedimiento del <i>Accertamento con Adesione</i> y de los Acuerdos Conclusivos	39
Fortalezas y Debilidades del <i>Accertamento con Adesione</i> y de los Acuerdos Conclusivos	42
Preguntas y Respuestas	49
V. Panel II. Arbitraje en materia tributaria: Retos y perspectivas	53
Argentina	55
Brasil	60
Portugal	64
México	68
Preguntas y Respuestas	72
VI. Galería Fotográfica	79



I. Presentación



Los sistemas tributarios actuales deben afrontar un doble reto: la simplificación del sistema y la adopción de medidas que contribuyan a la eficiente resolución de conflictos. En este contexto, es innegable la importancia de los medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria. Los contribuyentes buscan y esperan herramientas para resolver y/o evitar controversias con la Administración Tributaria. Afortunadamente, se reconoce de manera amplia que un litigio costoso no es del mejor interés del gobierno, de los contribuyentes o de la sociedad en general, si puede ser evitado.

Así, se observa una gran variedad de estos medios alternativos en las distintas jurisdicciones. México, a partir de 2014, se inserta en esta tendencia con los Acuerdos Conclusivos, primer medio alternativo de resolución de diferendos en materia tributaria.

Sin embargo, para el caso específico del arbitraje tributario como medio alternativo, aún falta camino por recorrer. Aparentemente, la discusión se ha agotado en países como Portugal, que lo han implementado con buenos resultados. No obstante, el tema continúa siendo dudoso en otros países, en donde se sigue cuestionando sobre temas como: las materias susceptibles de ser arbitradas; la composición de los árbitros o, en su caso, del panel arbitral; los efectos del laudo arbitral y su ejecución; si debe estar previsto en una ley; si la decisión arbitral debe ser revisable o si debe ser conforme a derecho o a la equidad; entre otros aspectos.

Estas circunstancias hacen relevante reflexionar sobre los medios alternativos de solución de controversias en materia tributaria en general, y sobre el arbitraje en particular, compartiendo experiencias, identificando problemas y aciertos que permitan contar con elementos para el perfeccionamiento de los procesos alternativos adoptados por los distintos países.

En este contexto, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente organizó el Foro Internacional: *“Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria”*, llevado a cabo en la Ciudad de México el 3 de octubre de 2014.

Después de cálidos mensajes de bienvenida y apertura a cargo de: Claus Von Wobeser, Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional; Miguel Ortiz Aguilar, Presidente de la *International Fiscal Association Grupo Mexicano*; Hugo Eduardo Beteta Méndez Ruiz, Director Subregional de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe en México; Manuel Hallivis Pelayo, Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; Miguel Messmacher Linartas, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; y Diana Bernal Ladrón de Guevara, Procuradora de la Defensa del Contribuyente, se iniciaron las actividades del foro.

El foro se dividió en dos paneles. El primero, *Medios alternativos de solución de diferendos en materia tributaria*, analizó la experiencia italiana y mexicana, en particular las figuras del *Accertamento con Adesione* y los Acuerdos Conclusivos. En este panel participó el Doctor Giovanni Moschetti, especialista y profesor, y la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal.

En el segundo panel participaron especialistas de Argentina (Doctora María Inés Giménez), Brasil (Doctor Marciano Seabra de Godoi), Portugal (Doctor Diogo Leite Campos) y México (Maestro Jorge Eduardo Correa Cervera), quienes reflexionaron sobre la conveniencia del arbitraje como medio alterno para solucionar controversias entre fisco y pagadores de impuestos.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente felicita y congratula a todos los panelistas, y agradece a los asistentes, invitados especiales, representantes de cámaras y confederaciones empresariales, y en general a todos los que engalanaron el evento del que dan parte estas memorias, pues sin ellos, el Foro Internacional: *“Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria”*, no se hubiese convertido en esta grata experiencia de trabajo en conjunto. Asimismo, los invita a seguir participando en eventos que promuevan la reflexión y discusión sobre temas de relevancia tributaria.



II. Mensajes de bienvenida





Claus Von Wobeser

Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional

Muchas gracias distinguidos miembros del Presídium, señores y señoras. Es un honor para mí estar aquí en la inauguración de este importante acto académico en el que se estudiará un tema de gran importancia: el arbitraje en materia tributaria, tendencia moderna en el mundo del derecho fiscal.

No hay duda que el arbitraje comercial ha tenido un gran éxito. En el comercio internacional se ha convertido en el medio de solución de controversias más utilizado.

Es importante destacar que el arbitraje es un medio heterocompositivo de solución de controversias, esto quiere decir que un tercero resuelve en forma vinculatoria la controversia entre las partes. En los medios autocompositivos como la mediación, a diferencia de los heterocompositivos, un tercero ayuda a las partes en controversia a llegar a un acuerdo, sin embargo, para que aquélla se resuelva, se requiere del consentimiento de ambas partes.

Es importante hacer esta distinción porque el día de hoy se tratará primero el tema de la mediación y, posteriormente, se hablará del arbitraje en la segunda parte del foro. Y repito, la diferencia entre mediación y arbitraje es que en éste último, la decisión del tercero es obligatoria; mientras que en el primero, el tercero trata de que las partes lleguen a una solución consensada.

La mediación que se utiliza actualmente en los procedimientos de **PRODECON** es un método cada vez más utilizado para la solución de controversias. En los Estados Unidos de Norteamérica, cientos de miles de casos entre negocios se resuelven por la mediación, otros pocos, por los demás métodos alternativos de solución de controversias; y un menor número, por arbitraje.

En el caso del arbitraje en materia fiscal, tengo entendido que el único país que lo practica y donde se ha reformado la legislación previéndolo como una medida para solucionar controversias es Portugal.

No obstante, el arbitraje es cada vez más utilizado inclusive en controversias entre inversionistas y Estados. No hay duda de que el arbitraje ha ido ganando terreno en el derecho público, pero en

materia fiscal, apenas empezamos. Por ello, es muy destacado que esta Procuraduría haya incluido un tema tan novedoso en este seminario. Seguramente hoy habrá reflexiones muy interesantes.

Como Vicepresidente de la Corte de Arbitraje de la Cámara Nacional de Comercio, les digo que la institución que represento (que es el organismo que más arbitrajes administra a nivel mundial y que además es poseedor de gran experiencia con estos mecanismos de solución de controversias) se pone a las órdenes del gobierno mexicano, para el caso de que éste decida que el arbitraje sea un mecanismo adecuado para la materia tributaria. Ofrecemos compartir nuestros puntos de vista sobre cómo este mecanismo debe regularse para que sea eficaz.

También debo destacar que en México contamos con un Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con gran capacidad y que ha resultado ser muy exitoso en la resolución de controversias fiscales. Así, toda reflexión en torno al arbitraje fiscal, obviamente debe tener presente el éxito del tribunal. Esto no necesariamente es el caso en otras jurisdicciones, como van a escuchar el día de hoy.

Agradezco la invitación para participar en este acto inaugural, y les deseo gran éxito en los trabajos del día de hoy.



Miguel Ortiz Aguilar

Presidente de la International Fiscal Association Grupo Mexicano

Muy buenos días a todos. Muchísimas gracias por la invitación, particularmente a la Licenciada Diana Bernal y a todo el equipo de **PRODECON**.

Quisiera iniciar con una felicitación a **PRODECON** por el esfuerzo tan relevante de reunir el día de hoy a este grupo de expertos, profesionales, autoridades y jueces, quienes ahondarán en las experiencias y los procesos relativos al tema de la resolución de controversias entre particulares y autoridades.

En la *International Fiscal Association*, parte de sus objetivos se encaminan a la mejoría de los sistemas tributarios en sus aspectos legales y de constitución de estructuras. Sin duda, la solución de controversias es un tema muy importante no solamente desde un enfoque técnico, sino también desde un enfoque de practicidad, para que el contribuyente pueda resolver sus controversias, disputas o diferencias de criterios, y poder continuar con su actividad económica, que es de importancia en todos los países.

En general, los tratados en materia de doble imposición ya prevén mecanismos de resolución de controversias, tales como procedimientos amistosos e, incluso, procedimientos de arbitraje. Algunos tratados, inclusive aquellos en los que México es parte, han recogido los principios que reconocen que antes de llegar a un tribunal formal, es muy importante un procedimiento de resolución de controversias para dar sustancia específica.

Bien sabemos que el SAT ejerce facultades de comprobación, las cuales, sin duda, se verán reforzadas en los próximos años. Muchas de estas facultades de comprobación terminan en los tribunales, los cuales hacen un esfuerzo relevante para eficientar sus procesos, pero las cargas han sido muy importantes.

Las nuevas reformas al Código Fiscal de la Federación que entraron en vigor este año otorgan a la autoridad facultades para realizar revisiones electrónicas, lo que incrementará la cantidad de revisiones practicadas a los contribuyentes, y necesariamente, se verá reflejado en asuntos ante los tribunales.

Considero que será imposible que los tribunales reaccionen de manera oportuna y con el cuidado y precisión que se requiere ante controversias que surjan en virtud de las nuevas facultades de fiscalización.

Así pues, la resolución de controversias o diferendos entre autoridad y contribuyente, más allá de los tribunales (es decir, en procedimientos alternativos como los Acuerdos Conclusivos, o bien, el arbitraje), sin duda va a ser herramienta no solamente buena, sino también necesaria para que el país pueda marchar por buen camino.

Por ello, me congratulo de estar el día de hoy con ustedes. Estoy seguro que hoy será un día muy enriquecedor y se podrá encontrar un camino propicio para que nuestro sistema mejore.

Muchas gracias a todos.



Hugo Eduardo Beteta Méndez Ruiz

Directora Subregional de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe en México

Muchas gracias, muy buenos días a todos y a todas. Comenzaré saludando a las autoridades de **PRODECON** y muy especialmente a la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal Ladrón de Guevara, muchas gracias por invitarnos.

También quiero saludar a Miguel Messmacher, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; a las autoridades de la Administración Tributaria; a los integrantes de los colegios profesionales; y a los compañeros de la mesa. Hoy nos convoca una institucionalidad y una idea que es muy importante para América Latina.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se incluye dentro de la gama de instituciones desarrolladas para proteger derechos humanos concretos, como pueden ser los derechos del consumidor, de libertad de expresión, a la no discriminación y a la igualdad de género.

PRODECON nace de la necesidad de fortalecer las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, y de mejorar todo el sistema tributario; busca un equilibrio entre la relación jurídica tributaria y la efectividad de los derechos y garantías de los contribuyentes.

La Procuraduría desempeña así un papel fundamental para garantizar el cumplimiento de la ley y también para defender el Estado de Derecho; es decir, al defender a los individuos y a grupos sociales que se encuentran en dificultad para acceder al sistema de justicia o para defender sus derechos, contribuye al mantenimiento del Estado de Derecho.

Al comparar a **PRODECON** con otras defensorías de los contribuyentes en el resto de América Latina y del mundo, se advierte que esta Procuraduría ostenta una amplia gama de facultades y competencias de avanzada que la colocan a la vanguardia internacional.

A diferencia de otros países, **PRODECON** ofrece sus servicios al margen de otros recursos administrativos o judiciales. En Canadá y Australia, por ejemplo, se requiere antes agotar los medios de corrección dentro de la propia autoridad tributaria para acudir al defensor.

Otras facultades de **PRODECON** que no se encuentran en muchos defensores son: que puede identificar problemas tributarios sistémicos y proponer cambios legislativos o administrativos derivados de sus investigaciones sobre el sistema tributario; y que emite a petición del SAT, opiniones técnicas sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras.

En México, **PRODECON** ha reportado, por ejemplo, las malas prácticas en la devolución del IVA, los obstáculos que enfrentan los contribuyentes para sumarse al Régimen de Incorporación Fiscal y la omisión en constancias de sueldos que entregan los patrones a los contribuyentes asalariados para acceder a la devolución de saldos a favor en el ISR.

La Procuraduría tiene un diseño que le permite incidir en los problemas que se suscitan entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, y así mejorar los problemas en el ámbito tributario mexicano. Además, su trabajo repercute directamente en la promoción de una nueva cultura tributaria para México y en la profundización del respeto a los derechos humanos.

Es un gusto para la CEPAL poder acompañarlos en estos esfuerzos. Les deseamos una fructífera jornada de debates sobre los procedimientos alternativos para la solución de diferendos tributarios.

Muchas gracias.



Manuel Hallivis Pelayo

Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Muy buenos días a todas y todos ustedes. Procuradora Doña Diana Bernal Ladrón de Guevara, muy querida amiga mía, le agradezco su amable invitación para participar en este *foro internacional de procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria*.

Distinguido señor Doctor Don Miguel Messmacher Linartas, Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; estimado señor Doctor Don Claus Von Wobeser, Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional; estimado Contador Público Don Miguel Ortiz Aguilar, Presidente de la *International Fiscal Association* Grupo Mexicano; Doctor Hugo Eduardo Beteta Méndez Ruíz, Director Subregional de la CEPAL en México; señoras y señores.

Como ustedes saben, el sistema fiscal federal mexicano se basa en la autodeterminación de los gravámenes: la autoridad espera que sea el contribuyente por sí solo y en forma espontánea, quien establezca cuánto es lo que tiene que pagar al Estado para contribuir al gasto público.

Cuando ello no sucede, el Estado y la sociedad son quienes resienten las consecuencias de esa omisión. El incumplimiento de las obligaciones fiscales trae como consecuencia una reducción en los ingresos del Estado que merma las posibilidades de alcanzar sus fines de justicia distributiva y desarrollo.

Asimismo, la carga de los gastos públicos recae con mayor peso en el resto de los contribuyentes, lo que se traduce en una distorsión del principio de equidad tributaria que produce graves repercusiones tanto sociales como económicas. Sin embargo, para inducir el cumplimiento, la autoridad debe apoyarse en instrumentos de asistencia al contribuyente, así como en instrumentos de control y verificación de obligaciones que, con absoluto respeto a los derechos del contribuyente, motiven el pago masivo, espontáneo, oportuno y correcto.

El reto radica en concientizar a la sociedad sobre las implicaciones que conlleva el incumplimiento de las obligaciones fiscales y el cumplimiento del deber cívico de contribuir al gasto público. Es por ello que resulta indispensable la implementación de instrumentos que motiven a los contribuyentes al cumplimiento de sus obligaciones.

El pasado nueve de diciembre se publicaron reformas al Código Fiscal de la Federación que adicionaron, entre otros aspectos, un capítulo relativo a los Acuerdos Conclusivos, con la finalidad de ofrecer a los contribuyentes las facilidades necesarias para regularizar su situación fiscal.

Con ello, a partir del primero de enero de 2014, se incorporó un mecanismo de solución de diferencias en procedimientos de auditorías fiscales, en el que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente funge como facilitadora y testigo.

La participación de **PRODECON** se centra en constatar que los acuerdos se apeguen a las normas jurídicas y a los derechos de los contribuyentes. Estos Acuerdos Conclusivos han sido un gran ejemplo de madurez cívica tanto de los contribuyentes como de las autoridades. Bajo este contexto es que se celebra el importante foro internacional que hoy inicia y en donde se analizarán los diferentes medios alternativos de solución de diferencias en materia fiscal, entre los que se encuentran los Acuerdos Conclusivos y el arbitraje en materia tributaria.

La presencia de destacados tributaristas tanto de México como de países como Argentina, Brasil, Italia y Portugal, permitirá realizar el estudio y análisis de los temas a la luz del derecho comparado. La presencia de estos panelistas de talla nacional e internacional nos garantiza grandes frutos derivados de las experiencias en el empleo de estos medios alternativos de solución de diferencias, así como de los retos que se enfrentan.

Permítanme externarles que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por mi conducto, se congratula con la celebración de este tipo de foros que coadyuvan a la búsqueda de soluciones para las vicisitudes que se presentan en materia fiscal, y que fomentan la consolidación de la cultura tributaria que requerimos todos los países.

Mis felicitaciones a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y a las autoridades fiscales quienes, con gran profesionalismo, han mostrado disponibilidad para instrumentar mecanismos que no sólo benefician a los contribuyentes, sino también generan confianza en la relación jurídico-tributaria.

A la Procuradora Doña Diana Bernal Ladrón de Guevara, la felicito por permitirnos acompañarle augurándole el mayor de los éxitos.

Muchas gracias.



Miguel Messmacher Linartas

Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Muy buenos días a todas y a todos. Me sumo a las felicitaciones para la Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Licenciada Diana Bernal, por la relevancia de este evento. Le agradezco también la oportunidad de estar aquí con ustedes y en compañía de los distinguidos panelistas a quienes también aprovecho para saludar.

Me gustaría compartir con ustedes algunas reflexiones acerca de la importancia de un foro como éste. Quienes tenemos que ver con la elaboración y aprobación de las normas solemos pensar que son claras, transparentes y que hay solamente una manera de interpretarlas. En la práctica, resulta que no es así, pues por lo general, las normas se prestan a distintas interpretaciones, y esto no sólo sucede con las fiscales, sino también con todo tipo de normas.

Obviamente, esto implica que puede haber diferendos relevantes entre autoridades y contribuyentes que tradicionalmente se resuelven a través de casos legales que se llevan al Poder Judicial y a los Tribunales.

Desafortunadamente, que las normas y la interpretación de las mismas puedan derivar en estos casos implica para los contribuyentes una serie de costos en cuanto a tiempo, incertidumbre y recursos económicos.

En este sentido, es clara la conveniencia para todos (contribuyentes y de manera muy importante para la autoridad) de la búsqueda de mecanismos mediante los cuales esas diferencias de interpretación se puedan resolver de manera eficiente y rápida.

Como se mencionaba anteriormente, ya desde hace tiempo en los tratados de doble tributación internacional, se incluye la posibilidad de acuerdos para solventar las distintas interpretaciones de las normas fiscales, pero esos básicamente son acuerdos entre autoridades.

Realmente en la legislación mexicana no habíamos tenido la posibilidad de formular acuerdos entre autoridades y contribuyentes. El año pasado, durante el proceso de elaboración de la reforma

hacendaria tuvimos contacto permanente con la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Quiero reconocer de manera muy importante a la Procuradora por la creación de la nueva figura de Acuerdos Conclusivos; pues en buena medida, tener por primera vez en la historia del país una figura clara para acuerdos entre la autoridad y el contribuyente se debe a las propuestas de la Procuradora y de su equipo.

Esa figura, como ustedes saben y como ya han mencionado las personas que me precedieron, se aprueba en el contexto de la reforma hacendaria, que ya entró en práctica durante este ejercicio fiscal de 2014 con un éxito muy significativo.

Seguramente la Procuradora estará hablando de la experiencia con los Acuerdos Conclusivos. En México, ha habido un número importante de casos que muestra un gran avance desde el punto de vista de facilitar al contribuyente y también a la autoridad el cumplimiento del pago de impuestos mediante un proceso mucho más eficiente.

Por ello, creo que también debemos de reconocerle a **PRODECON** el papel tan relevante que ha tenido en todo este proceso de Acuerdos Conclusivos. Sin embargo, la figura es nueva en México y, en ese sentido, estamos viviendo un proceso de aprendizaje tanto desde el punto de vista de las autoridades, como desde el punto de vista de los contribuyentes y de **PRODECON**.

Así, si bien lo que ya se ha hecho implica una mejora muy significativa, ello no quiere decir que el procedimiento no sea perfectible y, por tanto, que no sea posible realizar modificaciones que mejoren aún más su funcionamiento y eficiencia en beneficio de todos los involucrados.

Claramente, en este proceso de aprendizaje se enmarca este foro internacional. Por ello, es muy importante para contribuyentes y autoridades poner atención a las lecciones que aportan las distintas experiencias en otros países, y que esto derive en una reflexión profunda acerca de qué elementos podemos seguir mejorando dentro de nuestro marco tributario y, en particular, dentro de estos procesos de Acuerdos Conclusivos.

Creo que es el momento preciso para este foro internacional ya que se lleva a cabo después de cierta experiencia con esta nueva figura. Por ello, quiero felicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Muchas gracias.



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

Bienvenidas sean todas y todos los presentes. Muchísimas gracias por acompañarnos en esta mañana. Aprovecho la palabra para, además de darles la bienvenida, asegurarles que este *Foro Internacional: "Procedimientos alternativos de solución de diferendos en materia tributaria"*, cuenta con expertos y expertas de primer nivel.

En efecto, es el momento oportuno para este foro y para que, en forma conjunta, reflexionemos sobre el camino que deben seguir los medios alternativos de solución de diferencias en materia fiscal y la posibilidad de evolucionar hacia otras figuras.

En primer lugar, quiero agradecer a mi buen amigo, Doctor Miguel Messmacher, Subsecretario de Ingresos, por su generoso mensaje. Te agradecemos que hayas destinado parte de tu tiempo para estar en este evento, especialmente teniendo una agenda tan apretada.

En segundo lugar, quiero agradecer al ilustre jurista y gran amigo, además de destacadísimo académico y amigo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, el señor Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que se ha distinguido con la visión y profundidad de su mensaje. Muchísimas gracias Doctor Manuel Hallivis Pelayo.

En tercer lugar, quiero agradecer de manera también muy especial al Doctor Claus Von Wobeser; nos distingue usted estando en este evento. Como Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional, es muy interesante lo que nos comentó respecto de las potencialidades del arbitraje en materia comercial, así como su generosa propuesta para apoyar al gobierno mexicano si se decide por el arbitraje en materia tributaria. Muchas gracias Doctor.

A nuestro informadísimo amigo Director Subregional de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe en México, muchas gracias Hugo Eduardo, por tu generosidad, por tu conocimiento del tema, por ver a esta institución como pionera en una serie de problemáticas que, como tú lo señalas, afecta aspectos específicos de los derechos fundamentales de los pagadores de impuestos.

Finalmente también agradezco a mi buen amigo, contador público Miguel Ortiz Aguilar, Presidente de *International Fiscal Association*, quien además de ser un profesionalista muy ilustrado (como Presidente de una organización tan importante como la IFA), es una voz autorizada para conducirnos en las reflexiones que nos ocuparán en este foro.

Doy nuevamente la bienvenida y el agradecimiento a todas y todos los presentes.



III. Semblanzas



Giovanni Moschetti



Licenciado en Derecho por la Universidad de Ferrara y Maestro (LL.M.) en impuestos internacionales por la Universidad de Leiden. Además, es especialista en Derecho Contencioso Tributario, Penal Tributario, Internacional Tributario y Tributario Comunitario.

Es profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Ciencias Políticas de la Universidad de Padua, Italia; y autor de varias publicaciones en revistas especializadas en Derecho Tributario. En 2013 publicó un libro sobre los fraudes al Impuesto al Valor Agregado.

Diana Bernal Ladrón de Guevara



Licenciada en Derecho por la Universidad Iberoamericana, con especialización en Amparo por el Instituto de Especialización Judicial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y diplomado en Derecho Tributario por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM).

Se ha desempeñado como Magistrada de Circuito y Juez de Distrito en materia administrativa. Ha sido Magistrada del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y en el ámbito legislativo fue Diputada Federal en la LIX Legislatura, entre otros encargos.

Como legisladora participó activamente en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y en la aprobación de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

Es conferencista e invitada frecuente en diversos foros en materia impositiva y de seguridad social, así como de interpretación judicial. Ha publicado diversos artículos en revistas especializadas.

Actualmente es Procuradora de la Defensa del Contribuyente.

María Inés Giménez



Abogada por la Universidad de Buenos Aires, cuenta con un Posgrado en Derecho Tributario por la Universidad Austral, Argentina.

Fue Coordinadora de la Sección Jurisprudencia Nacional de la Revista de Derecho Fiscal, editorial Abeledo Perrot.

Actualmente es Profesora de la Carrera de Abogacía de la Universidad Católica de Argentina y del Curso de Posgrado de Derecho Tributario de la Universidad Católica Argentina. Es miembro activo de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales; socia del

Estudio Cárdenas di Cío Romero Tarsitano y Socia fundadora del Estudio Bulit Goñi y Tarsitano. Asimismo, es autora de diversos artículos en materia tributaria.

Marciano Seabra de Godoi



Licenciado en Derecho por la Universidad Federal de Minas Gerais y en Ciencias Económicas por la Universidad Católica de Minas Gerais, ambas en Belo Horizonte, Brasil. Es Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid; con estancia postdoctoral en la Universidad Autónoma de Madrid.

Es Profesor de la Cátedra de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Católica de Minas Gerais y Presidente del Instituto de Estudios Fiscales, en Belo Horizonte. Asimismo, es autor de diversos libros y artículos en materia de Derecho Financiero y Tributario, publicados en Brasil, España y Portugal.

Jorge Eduardo Correa Cervera



Licenciado en Derecho por la Universidad Anáhuac Mayab y Maestro en Derecho Fiscal por la Universidad Panamericana.

Fue consultor de la OCDE por parte del SAT, donde fue el redactor principal del estándar para el intercambio automático de información de cuentas financieras en materia fiscal. Asimismo, fungió como Administrador Central de Normatividad Internacional, donde fue autoridad competente para la interpretación de tratados fiscales y Delegado de México en diversos grupos de trabajo de la OCDE y del Comité Fiscal de la ONU.

Actualmente es Profesor titular de la Universidad Panamericana; miembro activo de IFA Grupo Mexicano; segundo suplente de México en el Comité Regional Latinoamericano; y Subadministrador de Normatividad Internacional del Servicio de Administración Tributaria.

Diogo Leite de Campos



Licenciado en Derecho por la Universidad de Coimbra y Maestro en Jurisprudencia por la misma Universidad; es *Máster* en Historia por la Universidad de París IV y por la Escuela de Estudios Superiores en Ciencias Sociales (EHESS); es Doctor en Derecho por la Universidad de Coimbra; Doctor en Derecho por la Universidad de París II; y Doctor en Política Económica y Social por la Universidad de París IX.

Es Socio en Leite de Campos Soutiliño y Asociados, Sociedad de Abogados de Lisboa, Portugal; profesor titular de la Facultad de Derecho de Coimbra y de la Universidad Autónoma de Lisboa; y

agregado en Derecho por la Universidad de Coimbra. Presidente del Consejo de la Comisión del Mercado de Capitales entre 1994 y el año 2000, es ahora Director Ejecutivo miembro de la Junta del Banco de Portugal, Banco Central.

Asimismo, es autor de más de 200 artículos y libros publicados en diversos países como España, Portugal, Francia, Países Bajos, República Checa, Rusia, Italia, Argentina, Brasil, México, Canadá; y conferencista en diversas universidades.



IV. Panel I

Medios alternativos de solución de diferendos en materia tributaria



Creación del *Accertamento con Adesione* y de los Acuerdos Conclusivos

Giovanni Moschetti

Agradezco muchísimo la invitación para participar en este foro internacional. Cuando me propusieron venir, en seguida dije que era una gran ocasión para poder intercambiar ideas que yo considero fundamentales en un ámbito como el derecho tributario.

Poder intercambiar ideas entre países, más que nada, entre Italia y México que tienen varias cosas en común es de gran importancia. No solamente la bandera que tienen los mismos colores, si alguien lo ha notado –pues hay todo un sentido detrás de los colores de una bandera–, sino también culturalmente, por ejemplo, la cultura musical. Tenemos un Plácido Domingo y un Luciano Pavarotti que nos han deleitado por mucho tiempo cuando cantaban juntos. Así que cuando llegué a México, también me acordé de este lindo aspecto que tenemos en común.

Quiero subrayar la importancia que tiene esta institución, **PRODECON**, que en Italia no existe. Ayer visité las oficinas de **PRODECON**, y pude ver a toda la gente trabajando. Se nota una dedicación a la figura del contribuyente. Es un logro único, desarrollado en poco tiempo y con medios técnicos de trascendencia.

En Italia existe la figura del garante del contribuyente, pero no a nivel democrático. Allá, en cada región, contamos con una persona destacada ante la academia como puede ser un ex magistrado, pero sólo se puede llegar a este garante a través del recurso. Es imposible pensar que el contribuyente que necesita de un abogado o de un contador conteste algo de la administración fiscal federal.

Lo fundamental es que se ha logrado dar la palabra directamente al contribuyente a través de cualquier persona. Esto no es nada más ni nada menos que aplicar una constitución democrática en un Estado de derecho. El artículo 1 de la Constitución italiana dispone que Italia es una República Democrática fundada sobre el trabajo. Seguidamente establece que el poder pertenece al pueblo quien lo ejerce según la formas de la Constitución. Y, el pueblo no es más que los contribuyentes. Entonces, se da la palabra directamente al contribuyente.

Con este foro, invitando a magistrados, académicos y a destacadas personas de la hacienda pública, **PRODECON** está logrando que se reconozca que el protagonista del derecho tributario es el contribuyente, desde la empresa multinacional, hasta el último contribuyente que declara mil euros o 17 mil pesos.

PRODECON es un logro a nivel mundial, ya que incluso en Europa, son muy pocos los países en donde hay una figura como ésta.

Diana Bernal Ladrón de Guevara

Quiero agradecer mucho a Giovanni Moschetti esta visión que nos ha compartido sobre la experiencia mexicana en la defensa del contribuyente.

También quiero decir de forma muy breve que, efectivamente, lo que debemos buscar es el empoderamiento del pagador de impuestos, porque no solamente forma parte del pueblo, sino que además, sostiene a todo el aparato público del Estado.

Y bueno, vamos a reflexionar sobre cómo nacen los Acuerdos Conclusivos. En México, hasta finales de 2011, carecíamos por completo de cualquier medio alternativo de solución de conflictos en materia fiscal. Toda diferencia que se presentaba entre el fisco y el pagador de impuestos se solucionaba de una forma pragmática, sin ningún procedimiento específico; o bien, se acudía a los medios de defensa de carácter administrativo o judicial.

Como todos sabemos, en 2008 se reformó el artículo 17 de nuestra Constitución. Esa reforma es muy importante porque con ella se establece que las leyes deben prever medios alternativos de solución de controversias, sin limitarlo a alguna materia en particular.

A mi juicio, como persona que me he dedicado durante muchos años al derecho fiscal, se veía muy lejana la posibilidad de alguna justicia alternativa en materia tributaria. Sin embargo, en 2011, al surgir la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, también surge el procedimiento de Queja. Con la Queja, cualquier persona que se ve afectada por algún acto de autoridad puede acudir ante la Procuraduría en una forma totalmente simple y sin requisitos, para plantear su inconformidad.

Nos dimos cuenta que esta Queja en realidad es el primer medio alternativo de solución de conflictos, porque la Procuraduría, en su tramitación, emplaza o requiere a la autoridad para que dé sus puntos de vista; asimismo, celebra muchas mesas de trabajo, creándose un espacio profesional, imparcial y transparente. Esto es, en las Quejas ante PRODECON hay un verdadero acercamiento con la autoridad, no se trata de un mero acercamiento en papel.

Tan es así que de aproximadamente 17 mil Quejas recibidas, 10 mil han sido resueltas. De estas 10 mil resueltas, el 81% fueron a favor del contribuyente; o sea, el procedimiento de Quejas ha sido muy funcional y eficaz en la resolución de conflictos.

Sin embargo, la propia Procuraduría se dio cuenta de que la Queja no alcanzaba a resolver cierto tipo de conflictos o diferencias entre autoridad y contribuyente. Por ello, trazó en la mesa de la reforma fiscal que tuvo lugar el año pasado, la posibilidad de adoptar un medio alternativo de solución de diferencias en el procedimiento de auditoría.

¿Por qué en el procedimiento de auditoría? Porque es cuando realmente se gesta el principal conflicto. Como decía el Doctor Hallivis, al contribuyente le corresponde la autodeterminación de los tributos y a la autoridad la revisión para ver si esos tributos fueron enterados adecuadamente. Esto último se hace en el procedimiento de comprobación.

Por eso se nos ocurrió esta figura. Se consensó con las autoridades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y fue propuesta por el Presidente de la República y aprobada por el Congreso de la Unión. Básicamente se trata de una figura jurídica que propicia un acuerdo entre fisco y contribuyente contando con la presencia de la Procuraduría como dirigente del acuerdo. Se pensó que este podría ser un medio inicial, un medio eficaz, para ir resolviendo estos conflictos.

Giovanni Moschetti

El *Accertamento con Adesione* fue creado en el año 1997, no es que fuera la primera experiencia de Italia, ya que hubo otras experiencias, pero esta es de trascendencia para el país.

Esta figura surgió para cumplir con algunos fines del Estado de derecho, en particular el de crear una fase administrativa. En Italia no hay un recurso ante un juez administrativo como por ejemplo en Alemania o en otros países. En Italia, si un sujeto quiere quejarse contra un acto de fiscalización o contra actos de la Administración Tributaria, recurre directamente ante un juez tributario, no ante un juez administrativo.

Por tal razón, se creó una fase administrativa en donde las partes pueden de manera consensual y con base en el presupuesto impositivo y la base imponible, resolver sus diferencias.

Ésta, conjuntamente con otras figuras, se encuentra en nuestro ordenamiento jurídico con el fin de evitar el contencioso tributario, ya que como todos saben, lleva mucho tiempo y muchos gastos, además de que el resultado no siempre satisface a las partes.

El *accertamento con adesione* es un instrumento para determinar la obligación tributaria que está en litis. Esta figura jurídica tiene justificación en principios constitucionales trascendentes, que mencionaré enseguida:

- *Principio de necesaria aplicación.* Este principio se encuentra en el artículo 23 de la Constitución de la República Italiana. En él, se afirma el principio de legalidad al establecer que ninguna prestación personal o patrimonial puede ser pretendida sino a través de una ley. Entonces, la obligación tributaria está en ley, lo que quiere decir que en la litis, las partes pueden determinar el presupuesto y la base imponible, pero lo que nunca pueden cambiar es el principio de legalidad; o sea, existe indisponibilidad de la obligación tributaria. No se pueden hacer descuentos si no están previstos en ley.
- *Derecho de defensa.* El derecho de defensa está consagrado en el artículo 24 de la Constitución. No se trata solamente de la defensa en la fase de proceso, el contribuyente tiene derecho a defenderse anticipadamente. Se suele decir en parte de nuestra doctrina que, además del derecho de defensa, existe también el derecho de no ofensa; es decir, el derecho de no ser ofendido por actos contra la ley o contra el principio de capacidad contributiva. Con el principio de legalidad de defensa y el principio de capacidad contributiva, las partes se enfocan a definir la capacidad contributiva efectiva del contribuyente a través del *Accertamento con Adesione*. Quiero reiterar que no se refiere a una capacidad contributiva potencial, sino a la riqueza efectiva.
- *Principios de imparcialidad y de buena administración.* Estos principios se encuentran en el artículo 97 de la Constitución. Así, es de interés de la administración fiscal definir, a través de una fase administrativa, la obligación tributaria. Porque si no, se llega al proceso, lo que implica gastos que a veces no son cuantificables (gastos de funcionarios que tienen que llevar el proceso frente al juez de primer grado, de segundo grado y quizá hasta la Suprema Corte), y además, la posibilidad de ser condenado.

Los principios mencionados son la base de la creación del *Accertamento con Adesione*. Con respecto a los antecedentes, tenemos la Ley número 1830 de 1864 con el *Concordato* que permitía al contribuyente, en el caso de impuestos directos, proveer a la Administración Tributaria de elementos idóneos para modificar la pretensión fiscal y determinar el impuesto. Esta figura fue eliminada de la legislación en 1973.

El *Accertamento con Adesione* eliminó la posibilidad de acuerdo tanto para el impuesto directo como para el impuesto indirecto. ¿Por qué? Porque el *Concordato* se prestaba a acuerdos que violaban el principio de legalidad.

En 1994 se reintroduce el *Accertamento con Adesione* ya que había mayor colaboración entre Administración Fiscal y contribuyente; además, 1994 se introduce la figura de la auto-tutela o auto-anulación en determinados casos previstos en ley.

La administración fiscal que haya emitido un acto de fiscalización puede, por iniciativa propia o previa instancia del contribuyente, anular total o parcialmente el acto que ha sido notificado en caso de errores de personas, notificaciones fuera del término previsto en ley y doble imposición.

En 2011 se introdujo la figura del Reclamo de Mediación como fase obligatoria para el contribuyente en los casos de contestaciones fiscales hasta por 20 mil euros sin considerar la sanción. De esta forma, se impide la presentación directa del recurso ante el juez tributario. No es obligatorio presentar este reclamo en la forma de recurso, porque se tiene la posibilidad de presentar una propuesta de mediación. En este caso, se tiene un plazo de 90 días para encontrar un acuerdo. Si no se encuentra el acuerdo, se sigue el proceso tributario.

Con esta figura, el contribuyente tiene la posibilidad de que, de no tener la razón, las sanciones sean un poco más bajas; mientras que si acude al recurso, las sanciones serán al 100% sin ninguna rebaja.

A partir de 2008 la posibilidad de adherirse (a los impuestos) es un acto instructor. La Administración Fiscal en Italia tiene el poder de hacer *accertamentos* en los bancos e invitar al contribuyente a traer papeles y documentos. También contamos con un órgano de policía que colabora con la Administración. Lamentablemente, somos el único país en el mundo que todavía tiene a una policía que puede acceder a las habitaciones y a las empresas sin avisar.

Después de este poder instructor, se llega a un proceso de constatación de impuestos, sanciones e intereses. Hasta aquí, todavía no hay un acto de fiscalización, que se da hasta el final de la actividad instructora. A partir de 2008, el legislador permite que se paguen todos los impuestos que están contestados en el acto instructor final, con la ilusión de que las sanciones se reduzcan a un sexto, pero no se puede contestar nada; es decir, no hay contradictorio.

Otro instrumento es la *Conciliación Judicial*, esto no es en la fase administrativa sino en la fase del proceso. La conciliación judicial puede ser propuesta por una de las partes o por el juez, por ejemplo, cuando hay que determinar el valor de una empresa o el valor de un inmueble que ha sido contestado. En estos casos, alguna de las partes o el juez propone una conciliación y entonces, sólo la primera audiencia se realiza frente al juez de primer grado. Aquí sí hay contradictorio y no hay un límite de tiempo. Si hay acuerdo, las sanciones se reducen en un 40%.

Volviendo al *Accertamento con Adesione*, la doctrina se encuentra dividida respecto a su naturaleza. Una parte lo describe como una transacción de pretensiones o un contrato, muy similar al arbitraje, ya que las partes tienen que renunciar a algunas pretensiones. Por ello, algunos doctrinarios dicen que va en contra del principio de legalidad, ya que la Administración fiscal no puede disponer de la obligación tributaria prevista en ley.

Por otro lado, otra parte de la doctrina dice que se trata de un acto unilateral de la administración con una adhesión del contribuyente. Otros más, sostienen que es un acto consensual de determinación del presupuesto. Sin embargo, la mayoría de la doctrina suscribe la segunda propuesta: un acto imperativo unilateral al que el contribuyente puede adherirse, o en su caso, encontrar el punto en común mediante un contradictorio

Objeto del *Accertamento con Adesione* y de los Acuerdos Conclusivos

Diana Bernal Ladrón de Guevara

El objeto de los Acuerdos Conclusivos son los hechos u omisiones que las autoridades fiscales revisoras hacen constar en los procedimientos de comprobación, ya sea en actas, en requerimientos, en oficios, o en cualquier otro documento.

Es decir, puede tratarse de una visita domiciliaria, de una revisión de escritorio e incluso de la novísima revisión electrónica que todavía no entra en operación, pero que se encuentra establecida en el artículo 42, fracción IX, del Código Fiscal de la Federación.

La gran ventaja del Acuerdo Conclusivo es que es una figura esencialmente flexible e informal. Es tan flexible y tan informal porque precisamente se instaura para atemperar los rigores de nuestro sistema tributario que es exageradamente formalista.

Entonces la calificación de hechos, que son las opiniones de los auditores fiscales sobre la situación fiscal del contribuyente, es lo que abre la puerta a la solicitud de Acuerdo Conclusivo; sin embargo, la figura es tan flexible que aun antes de que se inicien las facultades de comprobación, el contribuyente puede entrar en conversaciones con la autoridad sobre una problemática fiscal que le aqueja, y juntos, autoridad y contribuyente, como está sucediendo en la práctica, pueden decidir detonar las facultades de comprobación para acudir al Acuerdo Conclusivo. Por lo general, esto lo comentan con **PRODECON** y le piden su opinión.

También es factible que nosotros como Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, durante el ejercicio de alguna otra de nuestras facultades como la asesoría o la defensa legal, veamos a contribuyentes que están siendo sujetos de una auditoría y que tienen un problema para desahogar esa revisión fiscal.

En estos casos, se permite que sea la propia Procuraduría la que sugiera un Acuerdo Conclusivo para poder sentar en una mesa a la autoridad fiscal y resolver la problemática.

Resulta interesante lo que ha dicho Giovanni respecto de la naturaleza jurídica de la figura del *Accertamento con Adesione*. Él menciona que hay diferentes posiciones sobre su naturaleza jurídica, una de ellas es que se trata de una transacción.

Bueno, el objeto del Acuerdo Conclusivo es que las partes lleguen a una transacción, a una negociación, a un acuerdo. ¿Sobre qué? Pues sobre las opiniones de los auditores o la calificación de hechos. Esta calificación puede tratarse simplemente de una mera consignación de determinados hechos, por ejemplo, cuando la autoridad fiscal señala en su auditoría que hay depósitos bancarios no registrados en la contabilidad, documentación comprobatoria insuficiente sobre las deducciones reportadas, asientos contables insuficientes o irregulares, diferencias de inventarios, y falta de entero de una retención o de existencia real de las operaciones.

Como ustedes pueden advertir, estas opiniones o calificaciones de hechos de auditores se refieren al hecho en sí; sin embargo, el Acuerdo Conclusivo también puede versar sobre una situación más compleja que la mera cuantificación, valoración o determinación de hechos, como la interpretación de la norma fiscal.

Como se ha dicho en este foro, quienes crean las normas, autoridades o legisladores, consideran que son claras y transparentes. Pero las normas como cualquier creación humana son objeto de interpretación. Y en concreto, como sabemos todos los que nos dedicamos a este tema, la interpretación de la norma fiscal requiere de los mayores retos y conocimientos.

Entonces, puede ser que la materia del Acuerdo Conclusivo no sea meramente la calificación del hecho, sino la interpretación de la norma fiscal que la autoridad adopta al calificar los hechos; por ejemplo, para determinar la tasa de tributación de IVA que corresponde a la actividad realizada por un contribuyente, más que calificarse un hecho, se interpreta la norma.

Asimismo, la apreciación de la autoridad de que una operación sólo se realizó para aminorar o eludir la carga tributaria (aunque en México no hay cláusula general anti-elusión y la simulación avanza de manera disfrazada, es común que en las auditorías se señale que las operaciones efectuadas por el contribuyente únicamente se hicieron para aminorar o eludir la carga tributaria); o bien, la apreciación de la autoridad sobre el método utilizado por el contribuyente para determinar precios de transferencia o la apreciación de la autoridad sobre el concepto de “estrictamente indispensable” para determinar si un gasto o inversión efectuada por la empresa es deducible, son muestras de interpretación de la norma fiscal. Éstas son experiencias que ha vivido **PRODECON**.

Brevemente les comento que todas las contribuciones a nivel federal pueden ser objeto de un Acuerdo Conclusivo; tales como los impuestos, las aportaciones de seguridad social y los aprovechamientos. Incluso, también pueden ser objeto de Acuerdo Conclusivo, las Normas Oficiales Mexicanas sobre aprovechamientos (de hecho ya tenemos un caso así), multas que se derivan por haber violado la Norma Oficial Mexicana; o, cualquier caso que aunque no sea estrictamente tributario, derive del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación: revisión por visita, revisión de gabinete o revisión electrónica.

Entonces, lo que se revise, sea aduanal, sea Norma Oficial Mexicana o sean cuotas compensatorias, si la revisión se realiza con fundamento en las facultades de comprobación del artículo 42 del Código Fiscal, procede el acuerdo; en cambio, no procede respecto de las facultades de comprobación que establece el artículo 22 del Código Fiscal en materia de devoluciones.

Para concluir quiero comentar que, a nuestro juicio, lo novedoso del Acuerdo Conclusivo frente a otras figuras semejantes en el derecho internacional como el *Accertamento con Adesione* de Italia o el *Settlement Agreement* con su *Offer in Compromise* de Estados Unidos, es que en los Acuerdos Conclusivos interviene, además del contribuyente y el fisco, un tercero imparcial: la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que actúa como intermediario activo, y que si bien no decide sobre la solución de la controversia, sí tiene un interés legítimo en que las partes alcancen un consenso y, por tanto, puede incluso hacer propuestas de solución que las partes deciden si aceptan o no.

Además, se cuenta con la ventaja de que ese tercero sea el Defensor no jurisdiccional de derechos del contribuyente, un organismo público y autónomo que evidentemente no cobra cantidad alguna por sus servicios, porque precisamente vive de las contribuciones de los pagadores de impuestos a los que defiende.

Estamos ciertos que tener a esta Procuraduría como intermediario activo para la suscripción del acuerdo entre fisco y pagador de impuestos es algo muy positivo.

Giovanni Moschetti

El objeto y ámbito de aplicación en el *Accertamento con Adesione* son los impuestos directos e indirectos en todas las categorías de rentas y en todos los periodos (es interesante mencionar que en Italia, a partir de 2006 constituye un delito penal omitir facturas en las declaraciones, sin embargo, no trataremos este tema el día de hoy).

Al igual que en México, se tratan todas las cuestiones de hecho y derecho, pudiendo la fiscalización definirse a uno o varios periodos, así como a uno o varios co-obligados, este último caso por ejemplo, en el impuesto de registro para la venta de un inmueble o de una hacienda cuando se trate de una obligación solidaria.

Es importante aclarar que el *Accertamento con Adesione* no abarca el tema de las contestaciones que se refieren sólo a la declaración tributaria, como los errores formales o materiales de la declaración en sí misma, pues son situaciones bastante fáciles de definir porque están en la declaración, en tales casos no se necesita un contradictorio entre las partes.

Procedimiento del *Accertamento con Adesione* y de los Acuerdos Conclusivos

Diana Bernal Ladrón de Guevara

Por lo general, es el contribuyente el que solicita el Acuerdo Conclusivo, pero cuando lo solicita, puede ser que ya haya sido asesorado por la Procuraduría, o bien, se haya puesto de acuerdo con la autoridad para solicitarlo.

El Acuerdo Conclusivo se puede solicitar desde que inicia el procedimiento de revisión, que como ustedes saben puede durar de 12 a 24 meses, y hasta antes de que se emita la resolución liquidatoria. Después de que concluya la auditoría, se cuenta con seis meses más para que la autoridad fiscal emita la resolución.

Durante todo ese tiempo (12 a 24 meses más seis meses), el particular puede acudir al Acuerdo Conclusivo; es decir, puede acudir cuando exista oficio de observaciones, acta final e, incluso, puede solicitar un acuerdo día antes de que se le notifique la resolución con que culmina la auditoría.

Hemos tenido contribuyentes que en ese momento, cuando saben que al día siguiente se les va a notificar la liquidación del crédito, solicitan un acuerdo. Así, la autoridad ya no practica la notificación, y en consecuencia, se suspenden los plazos. Esta suspensión de plazos permite reabrir una fase para que pueda haber un mejor acuerdo.

El procedimiento de Acuerdo Conclusivo es muy simple, tan simple que está regulado en sólo seis artículos del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, como organismo rector del procedimiento, ha emitido lineamientos publicados en el Diario Oficial de la Federación y que norman este procedimiento con más detalle.

Una vez que el contribuyente solicita un acuerdo, lo primero que hace la Procuraduría es girar de inmediato (en un plazo de dos horas) un correo electrónico a la autoridad revisora.

Afortunadamente, los medios electrónicos modernos y la flexibilidad del Acuerdo Conclusivo permiten notificaciones no tradicionales. Entonces, se notifica a la autoridad revisora por correo electrónico. En ese momento, no se hace referencia a términos u otros aspectos, nada más se informa a la autoridad qué contribuyente solicita un acuerdo y en qué auditoría, a efecto de que la autoridad suspenda los plazos.

Después de ese correo electrónico, la Procuraduría tiene tres días para acordar la solicitud. El contribuyente persona física puede acudir por sí mismo a solicitar un acuerdo aunque tenga el

patrocinio de un abogado, de un contador o de cualquier persona. Pero, si se trata de una persona moral, pedimos que sea el representante con poder para actos generales de administración o persona con poder especial para suscribir Acuerdos Conclusivos. Esto para que, en caso de llegar a un acuerdo, se realice con alguien que realmente pueda hacerlo a nombre de la persona moral. Notificada la autoridad, ésta cuenta con 20 días para contestar la solicitud de Acuerdo Conclusivo, y contestada la solicitud, la Procuraduría tiene 20 días más para cerrar el procedimiento.

Se busca que sea un procedimiento breve; sin embargo, la flexibilidad del procedimiento nos permite ir más allá, y podemos hacer más extenso el procedimiento para buscar el mejor acuerdo. Podemos convocar a las partes a mesas de trabajo, hacer propuestas de solución o darle tiempo a la autoridad para que revise toda la documentación que presenta el contribuyente.

Como ejemplo, quiero comentarles el caso de un contribuyente cuyos actos calificados en auditoría (deducciones) eran sumamente numerosos, ya que se referían a todos los pagos realizados a pequeños proveedores pertenecientes al sector primario.

El plazo que tenía la autoridad para concluir sus facultades de comprobación estaba por finalizar y el tiempo no había sido suficiente para efectuar una revisión detallada de miles de documentales que contenían el soporte de los pagos hechos por el contribuyente a proveedores. Incluso, ya había un acta final en donde la autoridad rechazaba deducciones por más de mil millones de pesos. Gracias a la flexibilidad del procedimiento, que duró casi seis meses, se logró que el rechazo de deducciones se redujera de más de mil millones a un poco más de cien millones de pesos. Al final, se firmó un Acuerdo Conclusivo y el contribuyente enteró el impuesto correspondiente.

Giovanni Moschetti

Cualquier tipo de contribuyente puede iniciar el procedimiento de *Accertamento con Adesione*, también pueden iniciarlo los llamados sustitutos del impuesto, que son los co-obligados de la obligación tributaria previstos en ley.

El procedimiento se desarrolla frente a la misma administración fiscal que empieza una contestación o que notifica el *Accertamento con Adesione*. Para ello, se examina el procedimiento a detalle (quién puede empezarlo, cuáles son las fases).

Hay dos intereses muy importantes que el legislador ha logrado equilibrar: el interés fiscal a la recaudación de los tributos y el interés al buen andamiento de la Administración Pública. Esto implica eficiencia y eficacia para terminar una controversia en el tiempo más rápido. Para esto, hay que dar algunos “premios”, es decir, hay que disminuir sanciones.

El contribuyente puede impulsar el *Accertamento con Adesione* después de una actividad instructora de la Administración (sin contestar los impuestos se puede pagar lo debido con una reducción a la sanción en razón de un sexto); o después de que haya sido notificado el acto de fiscalización (dentro de 60 días para presentar un recurso).

En el segundo caso, después de un acto de fiscalización, la Administración también puede convocar al contribuyente para empezar el contradictorio, en un término no perentorio de 15 días. La Administración puede invitar al contribuyente a producir documentos, de esta manera, toma la iniciativa.

Asimismo, la Administración puede convocar al contribuyente de cualquier manera: por teléfono, correo electrónico o vía telemática. Lo importante es que lo convoque, porque cuando es el contribuyente quien solicita la instancia, se suspenden los términos para el recurso y se tienen hasta 90 días que podemos llamar “sagrados” para lograr un acuerdo (150 días en total, 90 más 60 días. Además, si se atraviesa el término feriado del 1 de agosto al 15 de septiembre, hay otros 46 días, lo que da un total de aproximadamente 190 días para encontrar un acuerdo), y para ello, se pueden celebrar reuniones ilimitadas. También se suspende el término para la recaudación cuando se presenta el *Accertamento* a instancia del contribuyente.

Esto trae como consecuencia algunos problemas. Hay casos en que la Administración Fiscal ha dicho que los contribuyentes activan la instancia de *Accertamento con Adesione* solamente para tener los 90 días y después presentar un recurso. Sin embargo, el juez ha respondido que se trata de un término de derecho público previsto en ley.

Hay una sentencia al respecto, en donde el juez estableció que el derecho de defensa es un derecho fundamental, que además está reconocido por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea y por el principio general del derecho italiano y comunitario. Por tanto, el derecho tiene que encontrar aplicación cada vez que la Administración se propone realizar un acto capaz de producir efectos relevantes en la esfera jurídica del destinatario. Entonces, hay un derecho general, hay contradictorio preventivo, y el mandato al contribuyente tiene consecuencias que obviamente deben ser graduadas en relación a la disciplina de la ley. Así, el acto de fiscalización puede ser anulado por el comportamiento legítimo de la Administración Fiscal. Este es un caso en donde el contradictorio es sagrado, las partes tienen que hacer todo lo posible para lograr tener un encuentro en contradictorio.

Por otra parte, como ya mencioné, también hay consecuencias distintas respecto de las sanciones, según sea el contribuyente o la Administración Fiscal quien inicie el *Accertamento*. El principio general es que en caso de acuerdo, las sanciones son reducidas en la medida de un tercio. Obviamente el acuerdo se motiva por las partes. Igualmente, se establece cómo se va a realizar el pago. Se puede pagar hasta en 12 cuotas trimestrales.

El acuerdo se perfecciona con el pago de la primera cuota. ¿Qué pasa si el contribuyente no paga la primera cuota? La ley simplemente dice que si hay un acuerdo, el acto de fiscalización inicial pierde eficacia. Pero si no se paga la primera cuota, entonces el acuerdo no se define, y conforme a la doctrina, revive el acto de fiscalización; esto es, es eficaz el acto de fiscalización inicial.

El problema es que sí hubo una motivación entre las partes, aunque no se haya definido. Hubo una motivación en la cual muy probablemente se dijo que el contribuyente tenía razón en que había que disminuir los impuestos a su favor. Entonces, no se puede hacer de cuenta que no hubo acuerdo entre las partes aunque no se haya definido después con el pago de la primera cuota.

En algunos casos, la Administración Fiscal revive el acto inicial de fiscalización como si no existiera acuerdo y el contribuyente lo impugna diciendo que hubo acuerdo y motivación, por lo que debe respetarse el principio de conservación de los actos de derecho público.

Otra pregunta es, ¿qué pasa si el pago de la primera cuota que define el acuerdo se hace con algunos días de atraso? Aquí hay un problema entre la aplicación de la ley formal y la aplicación de principios generales. Al respecto, la Corte de Justicia en una sentencia de 2001 señaló que no importa si el acuerdo está o no definido, porque hay que tener en cuenta el principio de colaboración entre las partes. Este principio fundamental se encuentra en los estatutos del derecho del contribuyente y no hay una sanción prevista por ley en caso de que no se pague dentro de los 20 días después del acuerdo. Se dice que se define si se paga la primera cuota, pero no hay una sanción en caso de no ser así. Podemos decir que esto es una anomalía del procedimiento.

Entonces, se aplica el principio de colaboración, pero también el principio comunitario de proporcionalidad creado en los años 50's por la doctrina alemana. Las sentencias de la Corte de Justicia son derecho en todos los Estados miembros, entre ellos, Italia. Así, si no se define el acuerdo porque el contribuyente no paga la primera cuota, o lo hace con algunos días de atraso, las consecuencias deben ser sanciones proporcionales al hecho en sí mismo.

Fortalezas y Debilidades del *Accertamento con Adesione* y de los Acuerdos Conclusivos

Diana Bernal Ladrón de Guevara

Ha sido muy interesante lo expuesto por Giovanni. Nos permite ver diferencias y semejanzas entre el *Accertamento con Adesione* y los Acuerdos Conclusivos.

Una de las fortalezas de la figura italiana es que puede haber *Accertamento* aún notificado el crédito fiscal. En cambio, puede ser una debilidad del Acuerdo Conclusivo, ya que por falta de disponibilidad de las contribuciones no se pueden trazar acuerdos cuando existen créditos fiscales determinados.

En cambio, una fortaleza de los Acuerdos Conclusivos es que no estamos sujetos a un plazo fatal para la suspensión, como en el caso del *Accertamento con Adesione* (90 días).

Como les comentaba en mi intervención anterior, gracias a que se cuenta con un plazo de seis meses, un contribuyente vio reducido el rechazo de sus deducciones de poco más de mil millones (que era la postura inicial de la autoridad) a poco más de 100 millones de pesos. Entonces, uno de los grandes beneficios del Acuerdo Conclusivo es esta suspensión. Autoridad y contribuyente no están con la *espada de Damocles*, preocupados de que se acaba el tiempo para que termine la fiscalización; pues se abre un espacio de oportunidad, un espacio relajado, un espacio con la presencia de la Procuraduría para llegar a un acuerdo.

Algo muy importante que mencionaba Giovanni en el caso del *Accertamento* es que puede darse el caso de que las partes nunca lleguen a un encuentro. Atribuyo esto a que no hay un tercero como la Procuraduría, intermediario activo que convoca con carácter obligatorio a las partes para encontrar el acuerdo.

En el caso mexicano puede haber desde un sólo encuentro hasta una serie de encuentros que sirven de mucho para destrabar la negociación. Por eso, consideramos que una de las ventajas que tiene el Acuerdo Conclusivo es que el contribuyente puede, de viva voz y en forma directa, expresarse ante la propia autoridad revisora (no ante el auditor que le hizo la revisión) con apoyo de sus abogados y contadores, para exponer su postura. Además, esto lo hace con transparencia y con la seguridad de que está ahí la Procuraduría.

Otros beneficios generales de los Acuerdos Conclusivos son: que paulatinamente está contribuyendo a disminuir la judicialización de diferendos en materia fiscal; que se transparentan los términos de la transacción y la forma en que contribuyente y autoridad llegan a un acuerdo (porque el acuerdo se firma en tres tantos y uno de éstos se queda en poder de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente quien, por ser un interlocutor público pero defensor de los derechos del contribuyente, garantiza que la transacción sea de acuerdo a derecho); y que una vez alcanzado el Acuerdo Conclusivo, da certeza y seguridad jurídicas a las partes porque ya no procede ningún medio de defensa ni juicio de lesividad en contra del acuerdo, mismo que no sólo determina el pasado, sino que puede determinar la forma de tributación a futuro.

Así, hemos logrado acuerdos que reconocen tratamientos fiscales pasados al contribuyente, que solucionan auditorías presentes y que definen el esquema de tributación del contribuyente para operaciones futuras; o sea, que el acuerdo puede tener incidencia tanto en el pasado fiscal, en el presente al solucionar la auditoría, y a futuro.

Además, gracias a estos consensos, los adeudos fiscales que se emiten respetan la verdadera capacidad económica y contributiva del pagador de impuestos, cumpliendo así con el artículo 31, fracción IV, constitucional.

Ahora, enunciaré los beneficios específicos de los Acuerdos Conclusivos: además de poder exponer de viva voz la problemática a la autoridad, de aclarar en forma expedita los hechos y omisiones, al igual que en Italia, lo acordado se puede pagar mediante pagos diferidos o parcializados, así como mediante compensación y aplicación de pérdidas de otros ejercicios. Y, ahora sí que estamos en barata, porque la condonación de nuestras multas es al 100%. El contribuyente que llegue a un acuerdo obtiene la condonación del 100% de las multas sustantivas y formales.

Hemos tenido muchos casos de retenedores que omiten presentar sus declaraciones de retenciones por uno, dos o tres meses, les llega la orden de visita por esos meses y de inmediato acuden a la Procuraduría, enteran las retenciones que correspondan y obtienen la condonación del 100% de las multas. Ahora bien, esto no se puede volver un círculo perverso porque, como la ley dispone, la condonación sólo procede por el primer Acuerdo Conclusivo.

Para concluir esta parte de mi intervención, quiero comentarles dos casos concretos en donde se ve la fortaleza de los Acuerdos Conclusivos y la forma en que pueden diversificarse las transacciones a través de estos acuerdos.

El primer caso se refiere a un gran contribuyente, fabricante de una línea de productos muy bien posicionados en el mercado a quien le hicieron observaciones a ocho de sus empresas por varios ejercicios porque estaba efectuando deducciones por mantenimiento de activos intangibles. En concreto, estaba realizando pagos por publicidad de marcas que no eran de su propiedad, sino de un tercero parte relacionada, a quien el contribuyente también pagaba regalías.

La autoridad objetó tanto los gastos de publicidad para el mantenimiento o posicionamiento de la marca, como el pago de regalías; sin embargo, el procedimiento de Acuerdo Conclusivo está obteniendo excelentes resultados. La autoridad revisora ya reconoció que las erogaciones por concepto de publicidad de una marca perteneciente a un tercero por la que se pagan regalías sí constituyen gastos estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Como ven, se trata de un caso claro de interpretación de la norma.

El otro caso es respecto de un contribuyente que se dedica a la compraventa de un producto. En la revisión fiscal, la autoridad le rechaza algunas deducciones porque considera que no acreditó

la materialidad de las operaciones que efectuó con sus proveedores y de las cuales provenían sus deducciones. La autoridad argumentaba que las facturas exhibidas amparaban la prestación de servicios genéricos, pues no contenían la descripción del servicio efectivamente prestado.

La empresa adjuntó a su solicitud de Acuerdos Conclusivos una serie de documentos: contratos de prestación de servicios con sus proveedores, registros contables que incluyen transferencias, pólizas de cheques, facturas, relación de movimientos e, incluso, escritos firmados por sus proveedores en donde estos últimos señalaban que, en efecto, se llevaron a cabo las operaciones. La buena noticia es que ya se suscribió un Acuerdo Conclusivo. La autoridad revisora reconoció como deducciones autorizadas las erogaciones correspondientes a la prestación de servicios.

¿Qué es lo que pasa? ¿Por qué la gran fuerza o potencia de los acuerdos para resolver estos problemas? Porque las autoridades tienen órganos internos de control y si los plazos para su auditoría están a punto de vencer, prefieren rechazar las partidas si no han logrado examinar toda la documentación comprobatoria que justifique las erogaciones.

Pero, al abrir el Acuerdo Conclusivo este espacio de tranquilidad, de comodidad, y de suspensión de términos, se permite a la propia autoridad que revise con más detenimiento si se trata de un contribuyente fiscalmente sano (que tiene todos los elementos para demostrar que sí le habían prestado el servicio que estaba deduciendo), y en tal caso, firmar un acuerdo que dé solución definitiva esta situación.

Giovanni Moschetti

Entre los beneficios del *Accertamento* se encuentra el acuerdo entre las partes que provoca la reducción de las sanciones a un tercio (obviamente de la nueva sanción determinada según los nuevos tributos que se han “acordado”).

Existen ventajas también para el procedimiento penal tributario. En el caso de definición de los impuestos a través del *Accertamento con Adesione* o a través la figura de Conciliación Judicial, en todo caso se puede llegar a la reducción de la sanción penal disminuida hasta por un tercio, obviamente, siempre que los impuestos o sanciones e intereses hayan sido pagados antes de que empiece dicho debate penal.

De esta forma se ve cómo el legislador tributario también está utilizando estos acuerdos para definir los procedimientos penales. Hace unos años la reducción era más amplia, hasta una cuarta parte. Ahora el legislador está siendo un poco más agresivo, pues ha reducido la sanción a un tercio.

Otro beneficio en el procedimiento penal es la posibilidad de encontrar un acuerdo con la autoridad fiscal, pero solamente si se ha definido el *Accertamento con Adesione*, esto es así a partir de 2011.

Entonces, se puede observar cómo el legislador tributario, para perseguir un interés fiscal, permite que se resuelvan las controversias penales solamente si antes hay *Accertamento con Adesione*.

Llegado a un acuerdo, éste sustituye el acto de fiscalización (el acto de fiscalización es vinculante para ambas partes) y no puede impugnarse sucesivamente salvo algunas excepciones, ya que en virtud del principio de legalidad, del principio de capacidad contributiva y del principio de interés fiscal, hay situaciones en las cuales el poder de la Administración Fiscal se puede ejercer nuevamente.

Estas situaciones que están previstos en ley son: cuando la Administración Fiscal, utilizando sus poderes, contesta los impuestos del contribuyente que superen los 77 mil euros o una renta superior al 500% de la renta ya definida.

Ahora les voy a comentar algunos cosas relevantes. La autoridad fiscal invita a un contribuyente a un *Accertamento con Adesione* y el contribuyente no se presenta. Después de que la autoridad notifica al contribuyente un acto de fiscalización, éste último no puede pedir una fase de *Accertamento con Adesione*, porque se considera que ha perdido la oportunidad.

Como ven, el legislador prevé la posibilidad de un acuerdo, pero si el contribuyente decide no presentarse, no puede *tomarle* el pelo a la Administración Fiscal; esto quiere decir que el contribuyente pierde la ocasión de un *Accertamento con Adesione* y, sucesivamente, no puede pedir que se definan los impuestos debidos mediante esta figura.

Otro caso es cuando el final de los 90 días para la definición de la fase contradictoria (fase sagrada como lo he dicho, en donde se suspende el término para interponer recurso) cae en un día feriado, en un domingo por ejemplo. En tal caso se posterga el término al día siguiente, porque hasta el último día se puede encontrar un acuerdo. Si el día 90 cae en domingo, las partes pueden encontrar un acuerdo el día lunes.

Hubo un caso concreto en donde el día 90 cayó en domingo y el día 150 mencionado anteriormente (90 días para el acuerdo más 60 para interponer recurso) también en domingo. El contribuyente no encontró un acuerdo y presentó su recurso el día 151 (día hábil). La Administración Fiscal dijo que el contribuyente se encontraba fuera de término y, por tanto, el acto de fiscalización era definitivo, por lo que el contribuyente tenía que pagar la totalidad del crédito fiscal.

El contribuyente ganó frente al juez de primer grado y frente al juez de segundo grado, porque los jueces resolvieron que hasta el día 90 se podía encontrar acuerdo, y si el día 90 caía en domingo, se postergaba al día lunes. Este caso se encuentra pendiente de resolución por la Suprema Corte.

De igual forma, se ha señalado que si el contribuyente presenta el recurso el último día, o un día después de finalizar el término, existe un principio de remisión en término por error excusable del contribuyente. Como en el ejemplo anterior respecto del pago de la primera cuota, no permitir que se logre un acuerdo por estar unos días fuera de término resulta en consecuencias desproporcionales.

En otro caso de importancia, un contribuyente solicitó auto-tutela y *Accertamento con Adesione*, sin embargo, la Administración Fiscal dijo que era ilegítima la instancia que solicitó el contribuyente porque, en otra ocasión, el juez había señalado que tal instancia no era efectiva para llegar a un acuerdo entre las partes (se trataba de un caso muy particular).

La Administración Fiscal interpretó esto en el sentido de que el contribuyente no quería encontrar un acuerdo, sino más bien auto-tutela para provocar la anulación del acto.

Esta jurisprudencia se aplicó en otro caso en donde el contribuyente no pidió la instancia de auto-tutela y *Accertamento con Adesione*, sino simplemente la instancia de *Accertamento con Adesione*.

En un interesante caso relacionado con el tema, la Corte de primer grado estableció que el *Accertamento con Adesione* es una fase estrictamente de derecho público, regida por el derecho público y, por tanto, no se tienen que examinar las intenciones de las partes, especialmente del contribuyente cuando pide la instancia.

Así, las intenciones o motivaciones por las cuales se solicita el *Accertamento con Adesione* no tienen importancia. Entonces, puede no haber ningún encuentro entre las partes durante los 90 días; es decir, como sucede en numerosas ocasiones, se puede pedir la instancia de *Accertamento con Adesione* para ganar tiempo (90 días) para presentar un recurso, porque los 60 días después de la notificación no alcanzan.

Ahora, respecto de los retos, son dos. El primero, es que también se puedan definir los impuestos indirectos mediante el *Accertamento con Adesione*. Actualmente, sólo se pueden definir los impuestos directos; en el caso del IVA no se puede. Considero inadecuado que con esta figura se pueda definir una parte de impuestos y otra no.

El segundo reto es no limitar la reducción de sanciones a un tercio en el procedimiento penal sólo a aquellos supuestos en donde el contribuyente haya pagado todos los impuestos antes de que empiece el procedimiento. A mi parecer, la limitación es excesiva porque hay contribuyentes que no tienen la posibilidad de pagar todos los tributos antes de iniciado el procedimiento.

En conclusión, el *Accertamento con Adesione* es un instrumento valioso y muy utilizado en Italia para evitar el proceso tributario. Cumple con el derecho a la defensa anticipada y con el principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, aunque hay una tendencia a utilizarlo más y más, también es limitado como en el ejemplo comentado en donde se tienen que pagar los tributos y las sanciones para poder utilizarlo en el proceso penal.

Preguntas y Respuestas

1. ¿Cuántos contribuyentes acuden al *Accertamento con Adesione* y cuántos se resuelven a favor del contribuyente?

Giovanni Moschetti: En cuanto a los montos, soy profesor universitario y abogado, por tanto, no tengo la tecnología para saber cuántos casos están siendo examinados y cuántos se resuelven a favor del contribuyente.

Lo que sé desde mi experiencia y de la del colegio de abogados de mi región, es que el *Accertamento con Adesione* es un instituto muy valioso y muy utilizado por las empresas y por los contribuyentes personas físicas para definir los impuestos y conseguir una reducción en las sanciones. Si no se llega a un acuerdo, se puede proceder a la Conciliación Judicial; esto es, un acuerdo frente al juez.

Además, también está la auto-tutela que es un acto de reconocimiento de error por parte de la Administración Fiscal en casos previstos en ley: error de personas, error material, notificación fuera de término, entre otros.

2. En un sistema de tradición judicialista, al grado de llegar hasta cuatro instancias para la solución de controversias, ¿cómo conciliar la idea de que con un Acuerdo Conclusivo las partes pueden interpretar y definir la situación jurídica concreta y que actúen apegadas a derecho?

Diana Bernal Ladrón de Guevara: En la propia pregunta está la respuesta. Si tanto el fisco como el contribuyente saben por experiencia que un litigio fiscal puede durar mucho tiempo (desde un recurso administrativo, el juicio contencioso administrativo ordinario, el amparo directo y a veces hasta la revisión ante la Suprema Corte), pues saben que se enfrentan a una contingencia por un periodo prolongado y a la inseguridad jurídica. Entonces, la misma rigidez de nuestro sistema judicial que admite diversas instancias –que desde luego está integrado por magistrados y jueces con grandes conocimientos y fortalezas–, hace que los Acuerdos Conclusivos sean una opción viable.

En el Acuerdo Conclusivo todavía no hay contingencia, todavía no está determinado el crédito fiscal, el contribuyente no tiene que garantizar el crédito y no hay plazos o términos fatales que amenacen con estrangular la negociación.

El Acuerdo Conclusivo es un producto muy vendible porque permite al contribuyente evitar la contingencia fiscal de un crédito que puede ser declarado válido por los tribunales; luego, también está el tiempo que se ahorra.

A la autoridad fiscal tampoco le gusta litigar, tiene un sin número de litigios y esos créditos pueden perder su valor por insolvencia de los contribuyentes o por la dificultad de cobrarlos.

La autoridad busca cobrar lo que realmente se le debe y el particular quiere pagar lo que realmente adeuda. Cuando se trata simplemente de cuantificar hechos, establecer deducciones y verificar documentación comprobatoria, el Acuerdo Conclusivo funciona muy bien.

Cuando se trata de interpretación de la norma, por ejemplo, la tasa de tributación en IVA, qué mejor que las partes puedan llegar a un acuerdo con la presencia de un experto en materia fiscal y Defensor de derechos.

Entonces, precisamente frente a lo rígido del sistema judicial mexicano es que se presenta la fortaleza del Acuerdo Conclusivo.

3. Si el SAT insiste en sus observaciones durante el procedimiento de Acuerdo Conclusivo, ¿qué se recomienda al contribuyente?

Diana Bernal Ladrón de Guevara: Al ser un medio alternativo de solución de controversias, se recomienda buscar el acuerdo. Invariablemente se debe buscar un acuerdo, aunque no siempre sea posible. Incluso, no siempre es posible una negociación.

No obstante, de más de 600 solicitudes de Acuerdos Conclusivos, son contadas las ocasiones en que las autoridades se niegan a suscribirlos. Por lo general, la autoridad dice que sí suscribe el acuerdo, pero no como lo pide el contribuyente.

A veces, en casos digamos “extremos” la autoridad mantiene los mismos términos que en la auditoría y en otras ocasiones propone diversos términos. En el primer caso, todavía se puede firmar el acuerdo, porque se le da vista al contribuyente y éste puede preferir autocorregirse y pagar la contribución sin multas.

En el segundo caso, el más común, la autoridad propone otros términos. Aquí es en donde se ve la fortaleza del acuerdo. Puede ser que el contribuyente lo acepte de inmediato o puede ser que se realicen mesas de negociación para llegar a una solución.

Esto no significa que en todos los procedimientos va a haber acuerdo y no por eso el Acuerdo Conclusivo deja de ser un medio alternativo. No se trata de un medio como el arbitraje donde obligatoriamente habrá una decisión. Este es un medio previo en donde todo depende del acuerdo, igual que en el sistema italiano, pero con la presencia, en este caso, del interlocutor público, del defensor de los contribuyentes, **PRODECON**.

4. ¿Por qué limitar la procedencia de los Acuerdos Conclusivos a la etapa de fiscalización previa a la liquidación y no permitir un acuerdo en el proceso contencioso administrativo antes de que se dicte sentencia?

Manuel Hallivis Pelayo: Debo comentarles que ese tema se está analizando. Una iniciativa de reformas al respecto está por presentarse por un conjunto de partidos. Se trata de reformas de fondo y de forma. Las de forma van a permitir reducir el tiempo de tramitación del juicio contencioso administrativo en un 50%. En las de fondo, se incluye una especie de “acuerdos conclusivos” dentro del juicio contencioso administrativo. Evidentemente, esto todavía se va a analizar, pero espero que se pueda hacer realidad.

5. ¿**PRODECON** también apoya en multas relacionadas con ley antilavado?

Diana Bernal Ladrón de Guevara: No, no es competencia nuestra. Lo único que estamos haciendo en materia de ley anti-lavado es dar asesoría en virtud de un convenio con la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

6. En el caso de devoluciones por Impuestos Sobre la Renta, ¿cómo puede apoyar **PRODECON** al contribuyente cuando quien ofrece un servicio, por ejemplo médico, no acepta otro medio de pago que el efectivo?

Diana Bernal Ladrón de Guevara: Cualquier contribuyente que tenga un problema con la devolución del ISR puede acudir a **PRODECON**.

De manera general, hemos tenido muy buena respuesta por parte del Servicio de Administración Tributaria y tratándose de devoluciones de personas físicas, tenemos excelentes resultados.

Sin embargo, la Procuraduría no puede ir más allá de la ley. Si el legislador expresamente ha señalado que un pago para ser deducible debe realizarse mediante cheque u otra vía, la Procuraduría no puede intervenir para propiciar una situación contraria a la ley.

Pero, habría que analizar cada caso en concreto. No podemos dar una respuesta general, porque incluso, tenemos un criterio normativo que establece que como Defensor no jurisdiccional de derechos, buscamos la verdad real más allá de la jurídica. Entonces, no es tan fácil como un sí o un no. Más bien, invito a los contribuyentes a acudir a **PRODECON** para plantear su problema en concreto.



V. Panel II
Arbitraje en materia tributaria:
Retos y perspectivas



Argentina

María Inés Giménez

Quiero agradecer a la Procuradora y al resto de los integrantes de la Procuraduría por permitirme participar en este foro; me siento muy honrada por la invitación.

Ayer nos invitaron a conocer la Procuraduría y nos explicaron sus funciones. Todos salimos maravillados con el trabajo que se hace en **PRODECON** y con su función de mantener el delicado equilibrio entre la defensa del contribuyente y el respeto a la percepción de la renta pública como sostén del bienestar general.

La verdad es que la Procuraduría es un organismo original y, además, muy necesario. Me gustaría mucho que en mi país hubiera un organismo así; esto es lo que voy a transmitir a cada una de las personas con las que me cruce.

En segundo lugar, en Argentina el arbitraje en materia tributaria es un tema que está directamente fuera de la mesa de debate. Ni siquiera les puedo decir que hay posiciones contradictorias respecto de si el arbitraje es un medio legítimo de solución de controversias tributarias o no porque el tema no está planteado.

Sí, el tema surgió en las Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) de 2004, donde Argentina concurreó con el relato del profesor Osvaldo Casás. Él se mostró absolutamente contrario a la posibilidad del arbitraje en materia tributaria.

Concluidas las jornadas, el profesor Casás junto con otros profesores titulares de las cátedras de Finanzas Públicas y Derecho Tributario de la Universidad de Buenos Aires y el Director de la Carrera de Posgrado de la Universidad de Buenos Aires, externó su rechazo a todas las recomendaciones surgidas de las Jornadas del ILADT.

Los motivos de ese rechazo se fundaron esencialmente en contradicciones constitucionales, las cuales por la posible vulneración del principio de legalidad en materia tributaria, por la indisponibilidad de la percepción de la renta pública, por la eventual violación del principio de igualdad del contribuyente y por la garantía del juez natural y la afectación al orden público.

Mientras les vaya explicando los mecanismos vigentes en la Argentina, voy a responder a estos reparos. Sin embargo, les adelanto que me parece que en todos los casos, las potenciales afectaciones a los derechos constitucionales puedan ser fácilmente superadas.

Por otra parte, si bien no hay arbitraje como mecanismo de solución de controversias judiciales tributarias en la Argentina, sí existen algunos casos puntuales donde hay tribunales que se

pueden asimilar a tribunales arbitrales. Por ejemplo, los casos que se refieren a la coordinación de potestades entre los distintos niveles de gobierno.

Argentina es un país que adopta la forma federal de gobierno y existen básicamente tres niveles: Estado Nacional, que cobra impuestos federales; los estados provinciales (nosotros tenemos 23 provincias a las que a veces se suma la ciudad autónoma de Buenos Aires actuando como provincia) que también cobran impuestos; y los municipios (tenemos aproximadamente 2 mil 800 municipios), que también cobran sus propios tributos.

Tenemos dos mecanismos de coordinación de potestades fiscales para evitar la múltiple imposición. Esto, porque en la Argentina la múltiple imposición no es inconstitucional per se. Entonces, se establecieron mecanismos entre los distintos niveles de gobierno para evitarla.

El primero se trata de un mecanismo de coordinación vertical entre nación y provincias, en el que las provincias involucran a los municipios, conforme a los compromisos del régimen de coparticipación federal, que desde el año 1994 se encuentra en nuestra Constitución.

Lo sustancial del mecanismo indica que las provincias ceden ciertos tributos al gobierno nacional, o en otras palabras, las provincias facultan al gobierno nacional para recaudar ciertos tributos; y a cambio, el gobierno nacional establece un régimen de coparticipación. El compromiso de las provincias en este intercambio de favores es que no aplican gravámenes análogos a los nacionales coparticipables.

El segundo mecanismo es un acuerdo horizontal suscrito en 1977 por todas las provincias y la Ciudad de Buenos Aires. Este segundo mecanismo es un acuerdo de coordinación sobre un impuesto provincial, el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, que es un impuesto que grava la actividad económica de los contribuyentes.

El problema es que la mayoría de los contribuyentes ejerce su actividad en más de una provincia o jurisdicción lo cual generaba que cada una de las jurisdicciones tomara el total de la base impositiva y le aplicara una cuota. El acuerdo reparte la base de imposición del contribuyente entre las provincias en donde se manifiesta su actividad económica (ingresos o gastos) para evitar la doble imposición.

En ambos casos existen organismos jurisdiccionales no judiciales, esto es, organismos arbitrales optativos que definen la interpretación de los acuerdos generales entre nación y provincias o entre provincias.

¿Cómo se involucra el contribuyente en estas cuestiones? Muy fácil. Generalmente el contribuyente tiene lo que nosotros llamamos “una determinación tributaria” de una jurisdicción en particular. En estos casos, la provincia pretende que el contribuyente le pague lo que según la provincia corresponde según las actividades económicas realizadas por el contribuyente.

En su defensa, de ser el caso, el contribuyente puede argumentar que ya liquidó el impuesto en otra provincia. Efectuada la determinación, el contribuyente puede acudir a la Comisión Arbitral (organismo conformado por representantes de las distintas jurisdicciones), la cual estudia el caso concreto y decide las jurisdicciones que pueden ser afectadas por la determinación. También decide mediante resolución vinculante las provincias a quienes les corresponden ingresos por imposición y la porción que les corresponde. Existe una instancia revisora dentro de la propia comisión que se llama “El Plenario de la Comisión”, que decide en definitiva.

En un fallo llamado “maxiconsumo” nuestra Corte Suprema estableció en mayo de 2013 que la decisión arbitral no es revisable judicialmente, pues si el contribuyente se sometió voluntariamente a la decisión arbitral, la Corte no va a revisar esa decisión.

De manera excepcional, nuestra Corte revisa decisiones arbitrales que tienen que ver con afectaciones al orden público, decisiones inconstitucionales o decisiones manifiestamente arbitrarias.

Por otra parte, como ya se mencionó, acudir a la Comisión Arbitral es optativo. El contribuyente puede acudir a esta Comisión o a los tribunales ordinarios contenciosos administrativos de la jurisdicción. En este último caso, el asunto se ventila en vía judicial.

La Comisión Federal de Impuestos (organismo que arbitra casos entre nación y provincias) se acciona cuando hay una vulneración al régimen de coparticipación federal. La denuncia en este caso puede venir de la nación, de alguna provincia que se considere afectada, de un municipio o del propio contribuyente, por la vulneración del régimen de coparticipación federal.

En este caso, la Comisión Federal de Impuestos interviene y analiza la denuncia y mediante sentencia define si efectivamente hay vulneración o no del régimen de coparticipación federal.

En sentido estricto, no soluciona el problema del contribuyente, pues no es una resolución condenatoria que produzca algún efecto para el contribuyente. Sin embargo, llevando el caso en paralelo en la vía judicial, naturalmente el juez toma la decisión de la Comisión Federal de Impuestos.

La Comisión Federal de Impuestos también tiene un órgano de revisión que es el Plenario de la Comisión, donde están representadas todas las provincias. La decisión que toma el Plenario de la Comisión Federal de Impuestos se rige por la misma doctrina de la Corte en “maxiconsumo”; esto es, que en principio los fallos arbitrales no son revisables por los tribunales ordinarios, en nuestro caso, por la Corte Suprema.

Esos son los dos supuestos más parecidos a un tribunal arbitral en la Argentina. Pero, también tenemos al Tribunal Nacional Fiscal, que a mi parecer, hace que la discusión sobre el arbitraje no sea tan relevante en este momento.

El Tribunal Nacional Fiscal es un tribunal jurisdiccional, pero no judicial; es administrativo y está dentro de la órbita del Poder Ejecutivo como entidad autárquica del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. Funciona como una entidad autónoma con su propio presupuesto. Además, los vocales de las salas tienen características de imparcialidad, independencia, profesionalidad, adecuación técnica y garantía de estabilidad en el ejercicio de sus funciones. O sea, tienen las características de independencia y resguardo que tiene un juez.

¿Cuándo interviene este Tribunal? Cuando concluye la vía administrativa con la determinación de oficio, y sólo con la determinación de oficio, porque hay otros casos en donde no es necesaria, por ejemplo, cuando un contribuyente presenta una declaración jurada. En tal caso, no es necesaria la determinación de oficio, pues hay un procedimiento judicial rápido de ejecución fiscal, lo que naturalmente no compete al Tribunal Fiscal.

La determinación de oficio es un acto administrativo que se realiza finalizada una inspección, cuando el contribuyente no conforma el ajuste pretendido por el fisco. Tiene cuatro efectos jurídicos: impugnar la declaración jurada presentada por el contribuyente, determinar el impuesto, intimar el pago de la deuda e intimar el pago de la multa.

Tengo que decir que en el 95% de los casos, la decisión de la inspección queda confirmada al final de la vía administrativa con la determinación de oficio. Después, el contribuyente puede acudir al Tribunal Nacional Fiscal por la vía del recurso de apelación u optar por irse directamente a la justicia contencioso-administrativa en primera instancia.

Si decide ir al Tribunal Nacional Fiscal debe pagar una tasa de actuación que en este momento es equivalente al 2.5% del total de la pretensión fiscal, incluidas multas e intereses. Asimismo, durante el trámite ante el Tribunal, se suspenden todos los efectos de la determinación de oficio.

El Tribunal tiene cuatro salas tributarias y cuatro salas aduaneras. Cada una está conformada por tres vocales. En el caso de las salas tributarias, dos de los vocales son abogados y uno es contador.

Además, el Tribunal Fiscal tiene amplias facultades para llegar a la verdad material u objetiva, de manera que es común que adopte medidas para proveer que van más allá de las que las partes propusieron al inicio de la litis. A más, la etapa de instrucción y la etapa probatoria son muy amplias. El contribuyente y el fisco pueden ofrecer cualquier clase de prueba.

Naturalmente, las pruebas que más se ofrecen son las periciales. La prueba pericial es especial porque no hay un perito de oficio, cada parte propone a su perito pero el Tribunal exige que el informe sea conjunto. Aunque existan observaciones en lo sustancial, el Tribunal requiere que en el informe se compartan las conclusiones.

Hay una etapa posterior de alegatos después de la cual se dicta sentencia en un plazo de 60 días hábiles o de 30 cuando se trata de cuestiones de puro derecho.

El Tribunal tiene una restricción jurisdiccional: no puede dictar la inconstitucionalidad de normas a menos que exista un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que previamente lo haya hecho.

La decisión del Tribunal es recurrible por cualquiera de las partes ante la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo Federal, que es el segundo escalón o segunda instancia.

Si el contribuyente no se ve favorecido por la sentencia del Tribunal y la pretensión fiscal se confirma total o parcialmente, éste no tiene la obligación de ingresar el pago para acudir a la segunda instancia; sin embargo, el fisco lo puede ejecutar. Por tanto, en la práctica, se ingresa el pago para ir a la cámara.

La tercera instancia de revisión es la Corte Suprema de Justicia de la Nación, a la que se puede acceder por dos vías: por el recurso de hechos y por el recurso extraordinario cuando se trata de violaciones constitucionales o a una norma federal.

Ése es el esquema del contencioso tributario en la Argentina. Como el Tribunal Fiscal tiene más de 50 años, es un tribunal prestigioso y ha demostrado ser independiente, el debate sobre los medios alternativos y sobre el arbitraje ha quedado soslayado.

Para finalizar les comento, primero, que el Código Civil de la República Argentina establece que las obligaciones tributarias no son transables y el Código Procesal de la República Argentina dice que no pueden someterse a arbitraje las cuestiones que no se pueden transar; y segundo, que antes de ayer, se sancionó una reforma bastante controvertida al Código Fiscal de la Argentina. Se trata de una reforma muy grande que sancionó el oficialismo en soledad. En lo que a nosotros nos interesa, esta reforma considera al arbitraje no como un procedimiento, sino como un contrato, y excluye expresamente del arbitraje a todas las cuestiones en las que interviene como parte del Estado Nacional.

Obviamente, eso no impide que el arbitraje sea instituido en una norma de derecho público que no sea el Código Civil, pero nos marca una tendencia del legislador argentino a excluir del arbitraje las materias de derecho público en general, no solamente al derecho tributario.

Brasil

Doctor Marciano Seabra de Godoi

Muy buenas tardes a todos. Mis primeras palabras son de profundo agradecimiento a PRODECON por la amable invitación. Es para mí un gran honor estar aquí en México, contribuyendo con los trabajos de este foro internacional.

También me gustaría registrar la amable y entrañable recepción que me han brindado todos los funcionarios de **PRODECON** desde que llegué aquí a la Ciudad de México.

Me limitaré en estos primeros minutos a intentar dibujar un cuadro general de la situación en Brasil. No tenemos un procedimiento de arbitraje en materia tributaria, pero al contrario de Argentina, la doctrina brasileña ve con buenos ojos el tema. Más adelante les diré por qué.

El arbitraje en el ámbito privado en Brasil ha tenido mucho éxito en últimos años. Ha aumentado el número de empresas que optan por este medio. Se puede decir que hoy los grandes conflictos entre empresas se resuelven mediante el arbitraje y no a través de los medios tradicionales jurisdiccionales.

En el ámbito administrativo, una ley reciente admite expresamente al arbitraje en el campo de los contratos administrativos, que en Brasil llamamos “parcerías público-privadas”. Así, esta ley prevé expresamente la posibilidad de que los conflictos entre la autoridad administrativa y las empresas (que son las concesionarias) puedan llevarse ante un juez o ante un árbitro. Esto no es muy común, aún no hemos visto muchos casos concretos, pero ya hay una ley que así lo prevé.

Ahora bien, como decía antes, en Brasil, contrario a Argentina, la doctrina, los empresarios y me atrevo a decir que también el gobierno, ven con buenos ojos la posibilidad del arbitraje en materia tributaria. Esto porque los medios tradicionales de resolución de diferendos en materia tributaria están en crisis. Los tribunales administrativos y el Poder Judicial tardan mucho en resolver, cuestan mucho y, además, sus fallos no tienen la calidad que se espera.

¿Cómo llegamos a este estado? Fundamentalmente por el alto grado de litigiosidad tributaria que hay en Brasil que, a su vez, es resultado, en primer lugar, de la alta presión tributaria. Tenemos un 36% del PIB de carga tributaria, porcentaje muy por encima de los otros países con el mismo padrón de desarrollo, como México, por ejemplo, que tiene una presión menor.

También tiene que ver con el hecho de que nuestra Constitución reserva más de 20 artículos al derecho tributario. Nuestra tradición es de un derecho tributario muy constitucionalizado y eso provoca un alto grado de litigiosidad.

Todos los problemas prácticos que surgen en la vida de las empresas y de la Administración Tributaria se puedan llevar al Tribunal Constitucional. Es decir, casi todo en derecho tributario en Brasil tiene un encaje constitucional. Por ello, la discusión en el Poder Judicial tiene dos, tres o, incluso, cuatro instancias.

Otra cuestión muy importante es que también somos una federación como México y Argentina, pero la nuestra es más compleja. Al contrario de otros países, los estados en Brasil (27) tienen impuestos muy importantes y una gran función recaudatoria.

En Brasil se tiene un IVA federal y un IVA estadual. El impuesto que individualmente más recauda es el IVA estadual, el cual se regula en 27 legislaciones o normativas que en ocasiones colisionan entre sí. A lo anterior debemos agregar que todos los estados tienen su propio poder judicial. Es decir, Brasil tiene tribunales en los ámbitos administrativos en cada uno de los 27 estados y en cada uno de los más de cinco mil municipios.

En Brasil, los municipios también tienen mucha competencia tributaria, pueden hacer sus mismas leyes y tienen un impuesto muy importante, el Impuesto sobre Servicios. Entonces no hablamos de una federación de tres grados donde la unión recauda casi todos los impuestos y luego los distribuye; más bien se trata de una estructura donde cada uno de los cinco mil municipios y de los 27 estados tiene un sistema tributario propio, provocando que el grado de judicialización y de litigiosidad tributaria sea muy alto.

Aunado a lo anterior, en las últimas décadas, en cierto grado el Poder Judicial se ha vuelto ineficiente en cuanto a los plazos, ya que no consigue juzgar los conflictos en un plazo razonable.

Como dije antes, tenemos muchos tribunales administrativos en cada uno de los 27 estados, pero en promedio, se tardan cuatro o cinco años para juzgar los recursos de revisión administrativa. Por si fuera poco, en Brasil no existe solamente un recurso de revisión; se empieza con el recurso de revisión y luego hay otras posibilidades.

Si el contribuyente gana la discusión en esta fase administrativa, el fisco no recurre, se queda satisfecho, porque el órgano que ha juzgado es un órgano del mismo fisco. Pero si el contribuyente

pierde, empieza todo de cero ante el Poder Judicial. Es decir, si el recurso de revisión del contribuyente no es aceptado en vía administrativa, tiene que empezar desde la primera instancia ante el Poder Judicial, lo que es distinto en Argentina en donde se empieza en la fase de casación.

En esta fase judicial hay dos problemas. El primero es que los jueces no tienen especialización en la normatividad de los 27 estados. Esto es, el mismo juez que dirime un conflicto de derecho de familia o de derecho civil (como una indemnización por accidente de tráfico), tendrá que resolver sobre cuestiones muy complejas de IVA estadual. Además, para el sector económico, las reglas para juzgar son muy distintas.

Por ejemplo, como profesor les enseñé a mis alumnos universitarios el régimen general del IVA, pero para el sector farmacéutico, hay una sistemática propia; lo mismo ocurre para el sector de combustibles o para el sector del petróleo. Es muy claro que los jueces no tienen la preparación completa y adecuada y en realidad no es culpa de ellos. Tienen que juzgar muchas cosas y en las oposiciones para ser juez, el derecho tributario ya no forma parte del rol de materias examinadas, o si forma parte, se limita a algunos artículos de la Constitución.

Es decir, en Brasil no tenemos un tribunal de justicia fiscal independiente del Poder Judicial con autonomía como el que existe aquí, por lo que los jueces que juzgan la materia tributaria no tienen especialización.

Todo eso ocasiona que el contribuyente brasileño no se sienta satisfecho. Ya tenemos una normativa compleja y nuestra Constitución, que tiene muchas disposiciones sobre la materia tributaria, se enmienda con frecuencia. En Brasil hay un promedio de tres enmiendas constitucionales al año; es decir, hay una enmienda cada cuatro meses y la materia que más enmiendas sufre es la tributaria. Todo lo señalado hace que haya mucha incertidumbre y mucha inseguridad para el contribuyente y también para el fisco.

La Procuradora hablaba de la cartera del SAT y cómo poco a poco las cuentillas de los créditos se devalúan. En Brasil también, el índice de recuperación de los créditos fiscales es muy bajo.

Entonces, haciendo un breve resumen, en Brasil el arbitraje en el ámbito privado va muy bien, ya empieza a utilizarse en el ámbito de los contratos administrativos, en el ámbito tributario no existe, pero se le ve con buenos ojos.

En cuanto a los problemas de constitucionalidad a los cuales se ha referido Doña María Inés en la ponencia anterior, son fácilmente salvables.

Respecto de la problemática del tiempo que tarda un asunto para resolverse al llegar a la Corte Suprema, existe un informe del Gobierno Federal de Brasil que cuantificó en aproximadamente 12 años el plazo medio de trámite de un diferendo tributario en la etapa judicial. Es decir, se tarda cuatro o cinco años en la etapa de la revisión administrativa y 12 años más ante el órgano judicial.

Les pongo un ejemplo, tratándose de un impuesto de los estados, todo empieza con la revisión administrativa del órgano del estado, digamos de Minas Gerais que es mi estado. Ahí, tarda más o menos cinco años. Luego se empieza en la primera instancia de la justicia estatal (justicia del Estado de Minas Gerais) y eso tarda mucho. Cuando finalmente llegamos al Tribunal de Casación de Minas Gerais, existe la posibilidad de interponer recurso ante el Tribunal Supremo y ante el Tribunal Constitucional.

Los buenos abogados en Brasil siempre van a encontrar un encaje constitucional para sus problemas. Entonces consiguen que el recurso llegue al Tribunal Constitucional.

Llegado este punto, tenemos un gran problema. A partir de 2000, nuestro Tribunal Constitucional, compuesto por 11 ministros como en México, televisa sus sesiones. Muchos estudiosos y profesores creen que eso ha provocado el aumento de la vanidad de los ministros. Incluso, el último ministro que se retiró llegó a tener un 10% de aceptación en las encuestas electorales para ser el Presidente de la República.

Así, es cada vez más común que los votos tarden mucho porque los ministros los leen a veces por cinco, seis o hasta siete horas. Es muy común en el Tribunal Constitucional que las sesiones de fallo tarden años, a veces décadas para terminar.

Al día de hoy, el Tribunal Constitucional tiene 130 casos en materia tributaria y reconoció que por ser cuestiones de rango constitucional, los fallará. No se sabe cuándo, pero los fallará.

Los 130 casos básicamente versan sobre impuestos y contribuciones de valor añadido, donde la problemática surge por la diversidad de criterios. Nuestro Tribunal Constitucional, que no tiene especialización alguna en materia tributaria, ha dicho que va a examinar caso a caso cuáles son las posibilidades de deducción.

En fin, todo lo anterior hace que el arbitraje tributario sea bien visto por empresarios, profesores universitarios, y me arriesgo a decir, por el gobierno, principalmente después de la experiencia exitosa de Portugal. Claro, eso en tanto sea un régimen bien hecho.

Portugal

Diogo Leite Campos

Señoras y señores panelistas, es un honor estar con ustedes. Muchas gracias Procuradora por la invitación. Debo decirle que hoy he aprendido algo muy importante en México: lo que nos hace falta en Portugal es un **PRODECON**, pero voy a luchar por él.

En Portugal, tenemos una ley de 2011 sobre el arbitraje tributario. Pero antes de eso, ya teníamos el arbitraje privado, el arbitraje comercial, el arbitraje administrativo, el arbitraje criminal sobre indemnizaciones, el arbitraje para las inversiones extranjeras y el arbitraje entre estados para precios de transferencia (*transfer pricing*). Entonces, el arbitraje tributario se consideró algo normal.

La Constitución portuguesa prevé los tribunales del estado y los medios alternativos. El arbitraje está entre los medios alternativos. Por ello, ha sido posible introducirlo primero por razones científicas, después por razones prácticas.

¿Cuáles son las razones científicas? Nadie osó decir algo respecto del arbitraje y el principio de legalidad o respecto del arbitraje y la indisponibilidad de los impuestos. El problema no fue el arbitraje sino ¿qué arbitraje?

El decreto que introdujo al arbitraje señala que es necesario profundizar en el acceso al derecho, pues es un derecho fundamental; entonces profundizar el acceso al derecho era una protección de un derecho fundamental.

¿Cómo se estaba perjudicando este derecho fundamental? Con la demora en las decisiones. En Portugal tenemos buenos jueces en los tribunales del Estado, jueces muy bien preparados, pero la duración media de un caso es de ocho años. Se puede llegar hasta los 30, menos de los cinco es imposible.

Nosotros tenemos nuestro despacho de abogados, muchos casos llevan entre 15 a 20 años. Entonces, era necesario agilizar el proceso tributario en beneficio de los contribuyentes y en beneficio del Estado. Pero también era necesario presentar a los políticos y a la opinión pública un arbitraje aceptable:

Primero. Se decía que el arbitraje era solamente para los ricos que lo podían pagar y, por tanto, implicaba una discriminación negativa para los pobres. Esto no es así, porque el decreto establece que cuando se acude al arbitraje se paga lo mismo que cuando se acude ante un tribunal del

Estado. Entonces el precio es el mismo. Yo tengo experiencia al respecto. Después de dos meses de arbitraje recibo mil 200 euros. El servicio público no es una vía para quedar rico.

Segundo. Un cuestionamiento era cómo vamos a encontrar jueces independientes capaces de realizar el trabajo de árbitros. El arbitraje tributario en Portugal depende de un centro de arbitraje institucionalizado. Este centro de arbitraje depende del Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales, que es la organización judicial, administrativa y fiscal.

Entonces el arbitraje en Portugal es controlado desde lejos por los jueces, después por el Consejero Superior que nombra el Presidente Deontológico del Centro.

Esto quiere decir que el Consejo Superior de los Tribunales nombra a la persona que escoge a los árbitros. Los árbitros, como veremos más tarde, en el 98% de los casos, son nombrados por el Presidente del Consejo Deontológico.

Actualmente, en los tribunales arbitrales, la mitad de los árbitros son jueces jubilados de los Tribunales Superiores. En el arbitraje tenemos la experiencia de jueces que se tardan de ocho a diez años para llegar a esa posición. La otra mitad son profesores y abogados.

Además, todas las decisiones son publicadas en Internet para control del público.

Tercero. Otro argumento en contra del arbitraje era que el Estado iba a perder todas las decisiones arbitrales. No es verdad, la cantidad de decisiones arbitrales a favor del Estado es similar a la de las decisiones de los tribunales a favor del Estado. El Estado pierde entre 60 y 70% de los casos en los tribunales del Estado; en los tribunales arbitrales, pierde alrededor del 65%.

Antes, para que un caso llegara al Supremo Tribunal se necesitaban ocho o nueve años. Ahora, en cuatro meses y medio se desahoga.

Para garantizar la rapidez del arbitraje, los casos no son recurribles. Sólo son recurribles si hay una ofensa a una norma constitucional o si hay una decisión que va en contra de una jurisprudencia de un tribunal superior.

Entonces, lo que hacen los árbitros es aplicar la jurisprudencia de los tribunales superiores. Esto es fácil, porque por lo general, la jurisprudencia fue creada por los jueces jubilados que están en el Tribunal Arbitral.

Por otra parte, el ámbito de competencia del Tribunal Arbitral es el mismo que el ámbito de competencia de un tribunal tributario. Tiene exactamente la misma competencia y su decisión tiene el mismo valor.

Si es necesario ejecutar la resolución arbitral, hay que acudir al Tribunal del Estado mediante una acción de ejecución. Pero eso se da sólo en el 2% de los casos. Además, el derecho aplicable es el Derecho Portugués, no la equidad o el derecho material.

Entonces, se advierte un arbitraje eficaz, rápido y respetado que es controlado por el Consejo Superior de los Tribunales Administrativos y Fiscales. Además, nadie se queda pobre por acudir al arbitraje.

Yo creo, como decía Santo Tomás de Aquino, la seguridad es un valor fundamental del derecho. Si tenemos una decisión ocho o diez años después, no hay derecho.

Otro elemento importante es que el Tribunal Europeo ha establecido en muchas ocasiones que si un tribunal nacional o el sistema jurídico nacional no resuelve un asunto en el plazo máximo de dos años (de la primera hasta la última instancia), el Estado debe indemnizar a los ciudadanos. En Portugal, no hay un caso de derecho fiscal que sea resuelto en dos años por las vías tradicionales.

Ahora, voy a destacar algunos resultados prácticos del arbitraje.

- El arbitraje demora cuatro meses y medio.
- El arbitraje no es sólo para los ricos, también es muy utilizado por la clase media.
- La cantidad de casos perdidos por el Estado es similar en porcentaje a los perdidos ante los tribunales.
- Hasta junio de este año, se contabilizan 430 casos nuevos ante el Tribunal Arbitral. A fin de año, tendremos aproximadamente mil. Esa cantidad es buena, me preocuparía si llegáramos a los tres mil casos, porque no tendríamos árbitros competentes suficientes para atenderlos.
- El arbitraje tributario no fue pensado para sustituir a los tribunales del Estado, fue concebido como un medio alternativo para satisfacer a los ciudadanos que quieren ejercer de modo diferente su derecho de acceso al derecho.

Por último, quiero comentarles que en los tribunales portugueses hay 40 mil procesos detenidos. Nosotros somos un país pequeño y no va a ser con el aumento de jueces del Estado que vamos a

resolver este problema, porque nuestra experiencia nos dice que si un juez tiene dos mil procesos, el otro a su lado tiene mil. Pero al final del año, cada uno tendrá dos mil 500 procesos a su cargo. En la medida en que aumenta la oferta de los servicios judiciales, aumenta la procura. El problema existe sobre todo a nivel de los tribunales fiscales de primera instancia, porque después, en la segunda instancia, el problema va disminuyendo y en el Supremo Tribunal Administrativo, no existe problema.

Por otra parte, al Tribunal Constitucional no le gustan nada los casos fiscales. Entonces si uno acude al Tribunal Constitucional con un caso fiscal, éste no lo acepta.

Considero que en Portugal existe una serie de sucesos que ha contribuido a la aceptación del arbitraje tributario: esfuerzos de jueces, de profesores, de universitarios y, en general, del ambiente jurídico.

Debo subrayar que el arbitraje tributario nunca ha sido un problema político o ideológico, porque el gobierno que creó el arbitraje tributario era socialista. En Portugal, hay una gran uniformidad de perspectiva sobre el arbitraje tributario.

México

Jorge Eduardo Correa Cervera

En Antes de comenzar, me gustaría sumarme al agradecimiento y a las felicitaciones. No había tenido oportunidad de visitar a **PRODECON**, pero déjenme decirles que es impresionante.

En segundo lugar, me gustaría aclarar que hablo a título personal, no en nombre del SAT, para que no le vayan a atribuir nada de lo que yo diga aquí.

Y, en tercer lugar, armé mi presentación con base en ciertas preguntas. Me voy a referir un poco al área internacional como punto de comparación y un poco para establecer que el arbitraje tributario más que un tema de dogmática jurídica es un tema de política pública; es decir, ¿qué queremos hacer como país en este respecto? La parte jurídica es parte de la discusión, pero no es toda la discusión.

¿Cómo estamos? Después de escuchar las participaciones anteriores, yo diría que muy bien, pero refiriéndome al arbitraje, en materia doméstica no existe, eso es claro.

En materia internacional, está presente en más o menos una tercera parte de los tratados firmados por México, pero no es operativo. Es decir, está ahí, pero no funciona, porque está sujeto a un intercambio de notas o a un procedimiento amistoso, cosa que no ha sucedido.

Pero esto va a cambiar. En la diplomacia fiscal internacional de manera particular, cuenta mucho el apoyo de los líderes políticos. Algo que no había pasado hasta hace tres o cuatro años, es que el G-20 se ocupara del tema fiscal. En cada comunicado de prensa aparece un párrafo fiscal y eso significa que las cosas avanzan, avanzan rápido y avanzan con recursos.

Dentro del famoso plan de acción sobre BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE, hay una acción, la 14, que habla del arbitraje. Básicamente dice que la OCDE introdujo el arbitraje en el Convenio Modelo en 2008 y nadie ha hecho caso. La idea de la acción es que le hagan caso.

Esto se hace en dos niveles. Hay un grupo de trabajo que ve la parte jurídica y otro que reúne a las administraciones tributarias, que ve la parte práctica. México está involucrado en todo esto.

Pero entonces, ¿por qué no tenemos arbitraje en México?

La primera objeción al arbitraje es que viola nuestra soberanía. Y aquí las primeras preguntas son: cuando hablamos de soberanía, ¿de qué estamos hablando? ¿Estamos hablando de la facultad

de decir qué impuesto o contribuciones debe cobrar el Estado o también estamos hablando de cómo los recauda?

Tradicionalmente, sólo se entiende como lo primero (la facultad para decidir qué contribuciones cobrar), y me cuesta trabajo ver cómo el arbitraje viola ese concepto de soberanía fiscal.

Y si fuese así, si lo violara, ¿no ya se hace con los tratados? O sea, los tratados ya implican una renuncia voluntaria a la recaudación en la fuente. Si ya se hace en lo sustantivo, ¿por qué preocuparse del procedimiento? Esa sería mi opinión y reacción personal.

Contra esto, hay quien dice que no sólo se trata de la soberanía fiscal, también la Administración Tributaria debe ser un ente totalmente independiente. La respuesta es: precisamente la actuación de la Administración Tributaria es lo que da fuente a toda la controversia y precisamente la actuación de la Administración Tributaria es la que se revisa en el arbitraje.

Una segunda objeción al arbitraje es que el crédito fiscal no se puede negociar. Yo diría que ya existe algo de negociación, aunque no al 100%. Desde mi punto de vista, la esencia de los Acuerdos Conclusivos es la misma que la de una transacción. En la transacción se soluciona un conflicto presente y se evita uno futuro. En este sentido, ya de una manera explícita, la indisponibilidad de crédito fiscal va teniendo sus “asegures”.

La tercera objeción es que con el arbitraje se deja de tratar con igualdad a los contribuyentes. Mi respuesta es que se trata de una cuestión de cómo se diseña la política pública. Es decir, ¿de qué arbitraje estamos hablando? Porque no todos los arbitrajes son iguales.

Entonces, de que se puede, se puede. Nada más hay que intentar aterrizar las cosas. A nivel internacional se tomó el enfoque de béisbol conocido como “última oferta”, en donde el árbitro no decide con base en equidad o con base en su opinión, sino que decide escogiendo una de las dos posturas que le presentan los Estados. Esta es una manera de restarle autoridad al árbitro, pero se les concede más preponderancia a las autoridades competentes.

También, a nivel internacional –y aquí hago alusión a nuestro tratado con Estados Unidos–, el arbitraje tiene que tratarse de interpretación o aplicación del convenio a casos específicos. De esta manera, el árbitro no tiene por qué decidir si algo es o no constitucional.

Así, la política impositiva, que por esencia es la soberanía normativa de un país, no puede estar sujeta a discusión. En México, esto lo discutimos a través del amparo, pero en otros países no es

así. El poder legislativo es autónomo y tiene libertad para fijar las contribuciones como quiera. Y si no gusta, que se cambien a los legisladores. México es diferente, pero en general así es como funciona.

Entonces, ¿cómo debe ser el arbitraje a nivel doméstico? Si a nivel internacional se pudo haciendo ajustes, quizá a nivel doméstico también haya que hacer algunos ajustes. En mi opinión, habría que hacerse tres cosas: primero, habrá que decidirse sobre qué arbitraje; segundo, una vez decidamos sobre el tipo de arbitraje, habrá que ponerlo de manera explícita en la ley, como el Acuerdo Conclusivo; y tercero, habrá que asegurarse de que se respeten los derechos humanos y las garantías constitucionales. Haciendo esto, no veo por qué no se pueda instituir el arbitraje tributario en México.

Estamos discutiendo una política pública más que un tema jurídico. No se trata de un *por qué no*, o de un *cómo sí*, sino de un *para qué lo quieres*. Y, para esto, la parte internacional nos sirve mucho. En materia internacional había un problema, el MAP (*Mutual Agreement Procedure* o procedimiento amistoso) no servía, era ineficaz. Entonces, el arbitraje se diseñó no como un mecanismo alternativo, sino como un mecanismo subsidiario, porque el objetivo no era tener arbitraje, el objetivo era que el MAP funcione.

De esta manera, si hay cinco temas a discutir y en cuatro ya hay acuerdo, sólo uno, el que no cuenta con acuerdo se va a arbitraje. Por eso es un mecanismo subsidiario donde el incentivo es que el MAP funcione.

En ese sentido, el arbitraje tributario internacional no es 100% comparable al arbitraje doméstico. Pero, lo que vemos es que había un objetivo muy claro. Eso se necesita en lo doméstico, establecer qué queremos hacer con el arbitraje.

Ahora bien, en México, el tema del arbitraje en materia internacional no es tan relevante, sirve para artículos y para libros, pero en la práctica, desde 2010 hemos tenido menos de 20 MAPS.

Eso no significa que no lo deberíamos tener a futuro. Va a llegar un momento crítico con el plan de acción de BEPS donde México va a tener que fijar su postura al respecto.

Pero, volviendo al ámbito doméstico, hay que preguntarnos para qué queremos el arbitraje tributario. ¿Lo queremos para hacer foros, artículos y libros o lo queremos porque hay una necesidad real? Y, en su caso, ¿cuál es la necesidad?

En principio, entiendo que la idea es que sea un mecanismo alternativo. La pregunta sería, ¿tiene que ser alternativo o puede ser subsidiario?

Además, ¿es necesario? Tal vez no, porque el Tribunal Fiscal es muy eficiente, pero tal vez sea conveniente.

Acaba de comenzar el Acuerdo Conclusivo. ¿Es este el momento para hacerlo?

Otro cuestionamiento importante es, ¿cuál es la relación costo-beneficio? ¿Qué vamos a ganar? O sea, debemos preguntarnos si con el arbitraje se va a reducir los tiempos de resolución o si nos va a permitir desahogar el recurso de revocación, etc.

Y para finalizar, ¿cómo voy a saber si la política pública de introducir el arbitraje en materia tributaria está dando resultados? Es necesario poder medir los resultados. Sólo sirve, si lo puedes medir después de un tiempo.

Preguntas y respuestas

1. En tu experiencia como litigante, y a pesar de que el profesor Osvaldo Casás haya dejado fuera de la mesa de debate el tema del arbitraje tributario en Argentina, ¿valdría la pena retomar esa discusión? y ¿podría ser de beneficio el arbitraje tributario o es una institución que no se requiere en la Argentina?

María Inés Giménez: Me parece que hay un dato que falta y que es necesario mencionarle al público. La declaración en contra del arbitraje que mencioné fue firmada por profesores titulares de la Universidad de Buenos Aires que, al mismo tiempo, son o han sido jueces del Poder Judicial de la Nación o del Tribunal Fiscal.

Por otra parte, me parece que lo fundamental no es el “sí” o el “no” al arbitraje, sino preguntarnos si el arbitraje es posible jurídicamente. La respuesta es sí, sin ninguna duda.

Como comenté en mi participación, todos los valladares constitucionales planteados son absolutamente superables con que exista un marco normativo que haga respetar el principio de igualdad, que garantice el acceso de todos los contribuyentes al arbitraje y que garantice el respeto al principio de indisponibilidad de la renta pública. En el arbitraje, en definitiva lo que se decide es si la pretensión fiscal está bien o no, pero no hay disponibilidad.

En cuanto a la garantía de un juez natural, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que esto tiene que ver con que si quien decide está dotado de independencia e imparcialidad y, al mismo tiempo, con el derecho del particular de acceso a la justicia.

Entonces, esto se puede superar de dos maneras: dotando al Tribunal Arbitral de imparcialidad e independencia o mediante una revisión judicial posterior en los casos que sea necesario.

Así, las objeciones quedan superadas, pero entonces viene la interesante pregunta: ¿es necesario el arbitraje tributario en la Argentina?

En la medida en que el Tribunal Fiscal y los tribunales específicos en materia contenciosa tributaria dentro del ámbito el Poder Judicial sigan funcionando como lo está haciendo, el arbitraje en la Argentina no será un tema esencial.

El arbitraje es importante para los contribuyentes desprotegidos, los pequeños contribuyentes, porque no hay un PRODECON en la órbita de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y cuando el tributo determinado y la multa son inferiores a 75 mil y 50 mil pesos, están fuera de la competencia del Tribunal Fiscal.

También es importante en el caso de las vías de hecho del fisco (en la Argentina hay cada vez más) que no son materia de la competencia del Tribunal Fiscal. Por ejemplo, si un contribuyente no tiene actividad, le quitan la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT), clave fiscal que es tan necesaria como el aire, porque cada vez que alguien quiere ir a pedir una tarjeta de crédito, necesita su CUIT.

La justicia en este caso es lenta. Eventualmente se puede resolver, pero mientras tanto, la persona afectada no puede llevar a cabo su vida cotidiana. Lo mismo pasa con las presunciones fiscales que pueden provocar una retención en las cuentas bancarias de los contribuyentes; o cuando se decreta la caducidad de un plan de facilidades de pago.

En estos casos, el Tribunal Fiscal no es competente y el contribuyente se queda desprotegido. Por tanto, para ellos sí habría que implementar un mecanismo alternativo de solución de controversias rápido y eficaz, no sé si el arbitraje o algún otro.

2. En Brasil se ve con buenos ojos al arbitraje en materia tributaria, ¿qué tan amplio ha sido el análisis de este tema y, en su caso, a qué conclusiones se ha llegado respecto del alcance y las materias que podrían ser arbitradas?

Marciano Seabra Godoi: Ahora mismo no hay discusión sobre el tema. Aunque, estoy de acuerdo con lo que se ha dicho aquí: más que una cuestión de dogmática jurídica, se trata de una cuestión de lógica jurídica y de política pública.

Hay que elegir entre fines distintos. Medité sobre las preguntas realizadas por Jorge y creo que en Brasil se debería experimentar por lo menos con el arbitraje en materia tributaria.

En Brasil, el contribuyente puede pedir al juez declarar su derecho de deducir determinados gastos. Por otro lado, en Portugal el arbitraje sólo se dirige a créditos tributarios ya formalizados, no se puede pedir una decisión declaratoria de un derecho.

Así que, temas como el alcance son importantes y deben ser resueltos, por ejemplo, estableciendo ciertos topes, como en Portugal, donde si el asunto es por un millón de euros aproximadamente, no se puede llevar al arbitraje. Si se llegara a adoptar el arbitraje en Brasil, creo que deben establecerse topes.

Respecto del por qué del arbitraje en Brasil, sería para hacer efectivo el derecho fundamental a una duración razonable del proceso administrativo o judicial establecido de manera explícita en nuestra Constitución.

Pero creo que no se trata de adoptar el arbitraje sólo por adoptarlo. Porque si se adopta, tendrá el efecto secundario de obligar al legislador a hacer reformas a los medios tradicionales. La primera tendría que ser crear un tribunal económico administrativo o un tribunal fiscal, o bien, imprimir grado mayor de especialización al Poder Judicial.

Es decir, el arbitraje no solamente sería un medio alternativo, un medio más, pero tampoco sustituiría a los medios tradicionales, así que compelería una reforma pues con arbitraje o sin él, 10 a 12 años para decidir un caso judicial es mucho.

Entonces, no hay problemas dogmáticos, no hay problemas de lógica jurídica, todo es una cuestión de política pública.

3. ¿Qué puntos debieran ser base para iniciar una discusión sobre el arbitraje y cuál sería el mejor momento para hacerlo?

Diogo Leite Campos: En Portugal, como en muchos otros países, el problema no son los jueces sino la Administración Tributaria. Si la Administración Tributaria pierde 60 o 70% de los casos en los tribunales, basta con que litigue menos casos.

El problema es de reforma a la Administración Fiscal, pero el gobierno portugués no tiene autoridad para hacer reformas. Como no es posible reformar a la Administración Fiscal ha sido necesario dejarla hacer lo que quiera.

Pero el gobierno puede reformar la Administración Fiscal creando tribunales arbitrales y dando a las personas la alternativa de seguir en los tribunales normales, o si quieren más rapidez, acudir a los tribunales arbitrales y con ello resolver el problema de acceso al derecho.

Todos son perjudicados por las demoras en el acceso al derecho, pero especialmente las grandes empresas y, en general, las empresas que tienen necesidad de tomar decisiones muy rápidas. La empresa sabe que si la decisión tarda 10 años, no podrá sobrevivir con la garantía, lo que es una limitación financiera que pueda destruirla.

En Portugal, me dicen tanto los empresarios como las personas físicas, que el problema no son los 10 años que se tarda la decisión, sino todas las consecuencias financieras que sobrevienen a la empresa o al particular.

Como el Estado no puede poner a los Tribunales a trabajar más –ya trabajan mucho– y tampoco puede reformar a la Administración Fiscal, la solución es el arbitraje, especialmente si se tiene prisa.

Por otra parte, no se trata solamente de una cuestión de principios, es necesario ofrecerles algo a los actores jurídicos y al gobierno. A los abogados se les ofrecen decisiones rápidas. A los jueces, que el arbitraje no les va a *tirar* el trabajo. Además, saben que más tarde, en el momento de su jubilación, van a ser árbitros. En cuanto al gobierno, el portugués, como los otros gobiernos de Europa, necesita dinero. En Portugal, el 5% del Producto Interno Bruto se encuentra en los tribunales. Entonces, el gobierno tiene interés en resolver los casos lo más rápido posible.

Si tenemos de nuestro lado a la universidad, a los jueces, a los abogados, la “revolución” está hecha. Después, sólo hay que decirle al Estado que estamos de acuerdo y que lo haga. Como la mitad de la Asamblea de la República de Portugal son abogados, es fácil. Es una cuestión de principios, saber defenderlos y después, llegado el momento, presentar a las personas un arbitraje correcto y explicarles sus ventajas. Si alguien no está de acuerdo, se le llama “reaccionario” y todo resuelto.

La implementación de los Acuerdos Conclusivos en México, además de romper con viejos paradigmas, ha demostrado eficacia y eficiencia tanto para los contribuyentes como para la propia autoridad.

4. ¿Considera que es momento de iniciar la discusión pública y abierta sobre la viabilidad de un arbitraje doméstico en nuestro país?

Rodrigo Muñoz Serafín: Sí y no. Por un lado, el tema de los Acuerdos Conclusivos arrancó muy bien y creo que no valdría la pena “forzar la maquinaria”. Las cosas toman su tiempo para madurar. No hay que perder la oportunidad de pasar a la fase dos del Acuerdo Conclusivo. Ya se ha mencionado una serie de cosas que pueden mejorar el Acuerdo Conclusivo. A lo que voy es que hay que profundizar en su regulación y dejar muy claro los roles y las responsabilidades de cada quien, de tal manera que se vuelva un instrumento todavía más utilizado. Ya tenemos un instrumento y hay que fortalecerlo porque está funcionando muy bien.

Por otro lado, con este foro ya comenzó la discusión respecto del arbitraje. Y, en realidad, me encantaría ver una buena propuesta de arbitraje para México. Una propuesta hecha mediante un proceso transparente, por ejemplo, como lo acaba de hacer la Unión Europea al reunir a un grupo de expertos de distintos sectores, academia, sector privado, sector público, y pedirles que en un lapso razonable lleguen a una propuesta de qué arbitraje.

Hay que ver los “cómos”, hay que convocar a un grupo de expertos para que trabajen en el tema y diseñen un arbitraje tomando en cuenta las mejores prácticas de otros países como Portugal. Creo que eso se puede empezar ahora para que en un periodo razonable tengamos bases sólidas para una propuesta legislativa de arbitraje para México.

5. Retomando el documento elaborado en Argentina que contiene un rechazo a todas las recomendaciones que surgieron de las conclusiones de las Jornadas del ILADT como final de la discusión del arbitraje en Argentina, ¿realmente es insalvable el arbitraje por todas las violaciones que se muestran?

María Inés Giménez: No, ya que dicho rechazo a las conclusiones de la Jornada del ILADT no es absoluta, porque no representa a todos los sectores que tienen opinión en materia tributaria en la Argentina. Sin embargo, es el único sector que se ocupó del tema, ya que como dije anteriormente, en la Argentina este tema no está en la mesa de debate porque el Tribunal Fiscal de la Nación funciona muy bien. Eso no significa que la discusión no sea necesaria en algún momento o que no se pueda profundizar.

Por otra parte, los reparos constitucionales que hace este grupo de intelectuales son absolutamente superables. Es cierto que el crédito público es indisponible, porque forma parte del principio de legalidad. En la Argentina, el principio de legalidad en materia tributaria es rígido y nuestra Constitución Nacional así lo dispone, al punto tal que exige una Ley Tributaria formal y material. Entonces, el fisco no puede disponer del crédito público porque estaría modificando el quantum de la obligación tributaria.

Sin embargo, el arbitraje no incide en la indisponibilidad del crédito público porque no hay negociación entre el fisco y el contribuyente para disminuir el monto de la obligación tributaria, sus accesorios o sanciones. Lo que se hace es someter la controversia a la decisión de un tercero, pero no hay disposición de la renta.

Respecto de las demás objeciones, la más importante es la supuesta violación de la garantía del juez natural. Sobre el tema, la Corte ha dicho que en materia penal el juez natural debe ser del Poder Judicial, pero en el resto de materias, aún en las de derecho público, lo que resguarda la Constitución es que no se juzgue en comisiones especiales o ad hoc, y que el juez (pero no el juez como persona, sino el sillón del juez como institución) esté establecido con anterioridad a que el proceso se someta a juzgamiento.

En ese sentido, un tribunal arbitral que goce de independencia, imparcialidad y estabilidad en el cargo no puede generar ninguna violación constitucional. El único tema discutible respecto del juez natural es si la decisión del tribunal arbitral debe o puede ser revisada por un organismo del Poder Judicial.

Sobre este tema, la Corte también se ha pronunciado. En el caso de decisiones de la Comisión Arbitral y de la Comisión Federal de Impuestos, la Corte fue muy clara al establecer que no se revisan. Sólo son revisables (fallo Hidroeléctrica el Chocón de 2004) cuando: el fallo es sobre

cuestiones que van más allá de lo que las partes sometieron a decisión; hay arbitrariedad en el fallo; está comprometido el orden público; o hay una cuestión de inconstitucionalidad.

6. ¿Hay algún obstáculo realmente insalvable para el arbitraje?

Marciano Seabra de Godoi: La Constitución brasileña es muy detallada en materia tributaria, pero no creo que exista una norma que pueda ser vulnerada por adoptar el procedimiento de arbitraje.

El principio de legalidad no se vulnera, pues al igual que con los jueces, los árbitros deben juzgar según la ley. Es decir, no se permite el arbitraje por equidad.

Por otra parte, existe una particularidad en Brasil: nuestro Código Tributario, que data del año 66 del siglo pasado, expresamente permite la transacción. Es decir, puede haber concesiones mutuas entre contribuyente y autoridad a fin de terminar o evitar un litigio. Esa norma nunca ha sido cuestionada, aunque nuestro Código Civil, al referirse a la transacción, establece que es para el hecho público. No es una cuestión de si es posible desde el punto de vista de la dogmática o de la Constitución, sino si es necesario y qué queremos con esa política pública.

7. En Portugal, ¿qué materias pueden ser sometidas al arbitraje tributario?

Diogo Leite de Campos: La competencia de un tribunal arbitral en Portugal es la misma que la de un tribunal del Estado. Sólo hay una diferencia: se pueden recurrir las decisiones del Tribunal del Estado y no se pueden recurrir las decisiones arbitrales. La decisión de un tribunal tributario de primera instancia se puede recurrir en segunda instancia, la de un tribunal arbitral, en principio, no.

8. Asumiendo que ya se superó el para qué, ¿Cómo visualizas un procedimiento arbitral tributario en México?

Jorge Eduardo Correa Cervera: La verdad es que no lo sé, porque creo que todos los parámetros van a depender de lo que se quiera lograr. Pero hay ciertas sinergias naturales que ofrecen ventajas.

Por mencionar una, **PRODECON** ha sido facilitadora y promotora de los Acuerdos Conclusivos, seguramente también podría jugar un papel en el arbitraje. O sea, puede ser una instancia administradora de arbitrajes, como el Centro de Arbitraje Tributario en Portugal que tiene un componente público.

Hay que alinear los intereses como se hizo en Portugal. Entonces, si una institución con prestigio como **PRODECON** es administradora, nadie va a cuestionar su capacidad y así se irá estructurando y diseñando más fácilmente el procedimiento.

Sin embargo, debemos definir ciertas cuestiones: ¿Qué queremos? ¿Queremos un instrumento para casos muy especializados o un instrumento de masas? Son dos enfoques totalmente diferentes.

Si se quiere un instrumento de masas, hay que pensar en un tope y en una serie de cosas que configure al arbitraje tributario como instrumento de masas. Pero, si se quiere un instrumento especializado y rápido para casos complejos, habría que pensar en temas como precios de transferencia.

9. El Tribunal Fiscal de Argentina está impedido para decretar la inconstitucionalidad de leyes, ¿puede resolver sobre la inconvencionalidad de las mismas en los términos de la Convención Americana sobre Derechos Humanos?

María Inés Giménez: El Tribunal Fiscal de la Nación no puede decir sobre la constitucionalidad o legalidad de las normas de ninguna clase. Por otra parte, a partir de 1994, conforme al artículo 75, inciso 22, de la Constitución Nacional, la Convención Americana sobre Derechos Humanos tiene en la Argentina el mismo rango jerárquico que la propia Constitución. Por tanto, una violación a la Convención se resuelve de la misma manera que una violación constitucional.

La veda que tiene el Tribunal Fiscal al respecto se suprime si la Corte Suprema se pronuncia previamente sobre la constitucionalidad de la norma.

10. ¿De qué depende poner en práctica al arbitraje y por qué no se ha hecho en Brasil?

Marciano Seabra de Godoi: Brasil es una federación de tres niveles. Para que se ponga en práctica al arbitraje tributario, según la Constitución, hay que hacer una ley complementaria en la que se trace un régimen general sobre cómo se designarán a los árbitros y, en su caso, se establezca si habrá un centro controlado desde lejos por el Poder Judicial.

Esta ley complementaria haría posible que la federación y los estados que así lo deseen, utilicen el arbitraje. Es decir, debe tratarse de un régimen general en el que cada ente y municipio pueda optar por el arbitraje, ya que por respeto a su autonomía, no se les puede obligar.

¿Por qué no se ha hecho esa ley todavía? Porque habría resistencia por parte de la Administración Fiscal y de los jueces. Cuando dije que la gente veía con buenos ojos al arbitraje, me refería a los profesores, la academia y el medio empresarial. Sin embargo, todavía no hay una posición al respecto del gobierno ni del Poder Judicial.



VI. Galería Fotográfica





La Procuradora de la Defensa del Contribuyente, Diana Bernal, destacó que los Acuerdos Conclusivos brindan certeza jurídica a los contribuyentes y autoridades.



Al iniciar su participación, la abogada argentina, María Inés Giménez, destacó el papel de la Procuraduría al decir que es un organismo muy original y necesario. Comentó que le gustaría una institución así en su país.



Durante su participación, el Subsecretario de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), Miguel Messmacher Linart, aseguró que la figura de los Acuerdos Conclusivos es nueva en México, por lo que se vive un proceso de aprendizaje de parte de la autoridad fiscal, contribuyentes y **PRODECON**.



Manuel Hallivis Pelayo, Magistrado Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), mencionó que la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente funge como facilitadora y testigo del procedimiento de Acuerdos Conclusivos.



El Presidente de la *International Fiscal Association*, Miguel Ortiz Aguilar, indicó que un procedimiento de resolución de controversias es muy importante antes de llegar a un tribunal formal.



Claus Von Wobeser, Vicepresidente de la Corte Internacional de Arbitraje de la Cámara de Comercio Internacional, afirmó que el único país que prevé el arbitraje como una medida para solucionar controversias es Portugal.



Hugo Eduardo Beteta, Director Subregional de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), mencionó que **PRODECON** puede identificar problemas sistémicos y proponer cambios derivados de sus investigaciones sobre el sistema tributario.



El experto fiscalista de Italia, Giovanni Moschetti, dijo que en ese país existe la figura del garante del contribuyente, y se puede llegar a él a través de un abogado.

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente



Diana Bernal Ladrón de Guevara

Procuradora de la Defensa del Contribuyente

César Edson Uribe Guerrero

Subprocurador General

Verónica Nava Ramírez

Subprocuradora de Asesoría y Defensa del Contribuyente

Francisco Javier Ceballos Alba

Subprocurador de Protección de los Derechos de los Contribuyentes

José Luis Figueroa Jácome

Subprocurador de Análisis Sistémico y Estudios Normativos

Subprocuradoría de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales

Guillermo Ignacio González Ávila

Secretario General

Coordinación:

Dirección General de Cultura Contributiva

Diseño:

Sergio Macín



Memorias del Foro Internacional

Procedimientos **alternativos** de **solución**
de **diferendos** en **materia tributaria**

Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Insurgentes Sur 954, Colonia Insurgentes San Borja
Delegación Benito Juárez, C.P. 03100
México, Distrito Federal
Teléfono: (0155) 1205-9000

Abril 2015

