



ESTUDIOS

■ **La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano**

■ **José A. Rozas Valdés**

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (UB).

Director del Centro universitario Abat Oliba CEU.

Miembro de la AEDAF.

■ **SUMARIO:**

1. Planteamiento
2. Las coordenadas del sistema
3. La conformidad
4. La concertación
5. La confrontación
6. El delito fiscal
7. Conclusión
8. Bibliografía

I. Planteamiento

El sistema tributario español viene experimentando una colosal transformación en los últimos treinta años. Gracias a ello, la distribución de las potestades financieras entre las distintas entidades públicas, o lo atinente a la nómina y estructura de los tributos que lo componen resisten perfectamente cualquier análisis de Derecho comparado. No puede decirse lo mismo de la ordenación de los procedimientos encaminados a su aplicación, ni de la posición que las partes ocupan en su desarrollo. Aun cuando no es despreciable, en este sentido, el paso adelante que en la materia supuso la Ley num. 1/1998 de Derechos y Garantías del Contribuyente, pervive en la aplicación de los tributos una falla profunda que mantiene nuestro ordenamiento aislado de su entorno natural: los cauces que sigue la resolución de las controversias que surgen al hilo de la gestión de los tributos.

En este orden de ideas el ordenamiento federal americano¹ constituye un punto de referencia extraordinariamente útil. Si nuestro sistema de resolución de controversias está construido sobre la premisa del litigio -en vía administrativa primero y en fase judicial ultimada aquélla- el americano prima las resoluciones convencionales relegando la opción judicial a una posición marginal a la que, eso sí, se puede recurrir en cualquier momento del desarrollo de la controversia². El objeto del presente trabajo no es sino exponer las bases del sistema americano, a partir de su comparación con el Derecho español, con la finalidad de evidenciar lo que del mismo podría adoptarse en nuestro ordenamiento.

A tal efecto se comienza por delimitar las coordenadas en las que se enmarcan las relaciones tributarias entre el contribuyente americano y su Administración tributaria (epígrafe 1) para, a continuación, describir el devenir de una propuesta de liquidación en razón de la actitud que ante la misma adopta su destinatario: conformarse con la misma (epígrafe 2); procurar concertar con la Administración su contenido y efectos (epígrafe 3); o trasladar a los jueces la decisión final al respecto (epígrafe 4). Por último, se dedica un epígrafe

¹ El sistema federal abarca los Impuestos sobre la Renta de personas jurídicas y físicas -sin perjuicio de modalidades estatales e incluso locales de imposición sobre la renta-, la imposición sobre sucesiones y donaciones, y un buen número de impuestos sobre consumos especiales. La imposición indirecta es, fundamentalmente, de competencia estatal y la patrimonial corresponde a los municipios. Lo que en este trabajo se afirma se refiere, pues, a la normativa federal, lo que no obsta para que en el orden estatal y local puedan existir -y de hecho existen- procedimientos similares para afrontar la resolución de controversias tributarias. En su elaboración, por otra parte, se han utilizado, además de la bibliografía referenciada, dos informes inéditos que sobre el particular ha redactado Cristian Oliver Lucas Mas, en el marco del mismo proyecto de I+D (SEC 0469-1999) del Ministerio de Ciencia y Tecnología en el que, bajo la dirección del Prof. Dr. D. José J. Ferreiro Lapatza en la Universidad de Barcelona, se inscribe esta relación.

² Entre la numerosa documentación informativa y de asistencia al contribuyente que el Internal Revenue Service (en adelante IRS) pone a disposición de los ciudadanos para facilitarles sus gestiones y procurarles un correcto conocimiento de sus derechos y obligaciones reviste particular interés la serie Publication cuyo núm. 5 Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>), condensa de forma precisa y divulgativa las distintas posibilidades que tiene el ciudadano que no esté de acuerdo con una actuación del IRS para resolver sus diferencias y hacer valer sus pretensiones. En el mismo sentido, con carácter más general, la Publicación núm. 1, disponible en castellano (<http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>), da razón de los derechos del contribuyente en un procedimiento tributario, así como de las distintas fases que se suceden en la liquidación, recaudación, devolución y revisión de los tributos. De su lectura se obtiene un panorama general del sistema americano que aquí se describe.

(5) a los supuestos excepcionales en los que se aprecian indicios de delito fiscal, cerrando el trabajo con un juicio sintético, a modo de conclusión (6), sobre todo lo expuesto.

2. Las coordenadas del sistema

En el flujograma que acompaña esta relación se resume el procedimiento marco de liquidación vigente en EE.UU. arrancando, como punto de partida, de la *30 Days Letter*. Este documento contiene una propuesta de liquidación, de por sí impugnabile, que remite al contribuyente el empleado que ha realizado las actuaciones de comprobación –formal o material–, una vez ultimadas. Recibida dicha propuesta el contribuyente tiene tres opciones: conformarse, presentar un recurso jurisdiccional o procurar la concertación con la Administración tributaria. Este documento sería comparable, en nuestro ordenamiento, a la propuesta de liquidación que se contiene en la notificación del inicio del procedimiento de comprobación formal llevado a cabo por los órganos de Gestión o a la que acompaña el Acta con la que se cierra un procedimiento de inspección.

Para comprender el tratamiento que a la resolución de las controversias tributarias aplica el ordenamiento americano es preciso entender la posición jurídica que el mismo reconoce al ciudadano y a la Administración. En este sentido, y antes de exponer las tres opciones que se presentan ante una propuesta de liquidación –conformidad, concertación o confrontación–, conviene tener presentes cuatro premisas formales que explican en buena medida el funcionamiento real del sistema:

- a) En primer lugar, la propuesta de liquidación no es título ejecutivo y, sin embargo, es directamente impugnabile en vía administrativa o judicial; lo que no quiere decir –como equivocadamente se suele afirmar– que la Administración americana no esté dotada de autotutela ejecutiva. Lo cierto es que la liquidación –*90 Days Letter*– que sigue a la propuesta no puesta en discusión sí tiene fuerza de título ejecutivo, estando previsto en el ordenamiento un procedimiento, puramente administrativo, de ejecución forzosa³.
- b) Por otra parte, la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta, tanto para la Administración como para el contribuyente, desde el momento en que rige un principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales del proceso.
- c) La combinación de ambas circunstancias nos lleva directamente al protagonismo que en el sistema adquieren los procedimientos de concertación, de lo que nos puede dar una idea el que su primera regulación date de 1831: tanto la Administración como el contribuyente buscan resolver sus diferencias a través de los mismos, en aras de lograr una solución eficiente para ambas partes; lo que ha llevado a las Autoridades tributarias a asumir que las Oficinas de Apelaciones –que creadas en 1925 y que constituyen el

³ Para una exposición de conjunto del procedimiento de ejecutivo americano puede consultarse mi trabajo “Los procedimientos de recaudación en los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 84, 1998.

corazón administrativo de los sistemas de concertación- han de disponer de medios suficientes –humanos y técnicos- para resolver los procedimientos de forma eficaz y rápida.

d) En los procedimientos de concertación juega un papel crucial la confianza entre las partes, lo que pasa por:

- Exigir del contribuyente la firma de una declaración jurada–con la trascendencia que tal extremo tiene en un país que sanciona el perjurio, social como jurídicamente, de forma grave-;
- limitar su representación a profesionales acreditados para actuar ante el IRS, y
- partir en todo procedimiento administrativo del histórico particular del contribuyente, de forma que no se dan las mismas oportunidades y facilidades a quien no tiene antecedentes de incumplimientos que a quien ha demostrado una conducta tributaria irregular⁴.

e) La relación entre el IRS y el contribuyente se construye desde una premisa de servicio público: los ciudadanos, a través de sus representantes en el Congreso, han encomendado a la Administración tributaria la gestión de las contribuciones que proveen la cobertura de las necesidades comunes, siendo así que es el IRS quien ha de estar al servicio del contribuyente, y no viceversa⁵.

3. La conformidad

Recibida la propuesta de liquidación el contribuyente tiene treinta días para decidir cómo reacciona ante la misma. Una primera decisión puede ser la de dar expresamente su conformidad (*Form 870*) y pagar o, simplemente, dejar pasar el mes sin llevar a cabo actividad alguna.

En este segundo caso recibirá la liquidación, *Notice of Deficiency* o *90 Days Letter*, instándolo a satisfacer su importe en un plazo de 90 días. En esos tres meses –a diferencia de los apenas quince días de que dispone el contribuyente español que recibe una liquidación– el ciudadano americano puede optar por tres vías:

⁴ “Cuando cobramos (recaudamos) impuestos sin pagar, distinguimos entre los contribuyentes que realmente tratan de cumplir con sus obligaciones tributarias y aquellos que demuestran pocas intenciones de cooperar con nosotros. Hacemos esta distinción porque creemos profundamente que las personas que sinceramente tratan de cumplir con sus deberes tributarios deberán tener la oportunidad de resolver su deuda tributaria durante un corto período de tiempo. Por otra parte, nosotros creemos que los casos relacionados con los impuestos para el fondo fiduciario “reincidentes” o “crónicamente morosos” se merecen una respuesta tanto rápida como decisiva del Servicio de Impuestos Internos (...)” Punto 7 de la Publicación ISP.

⁵ En el margen de la Publicación ISP se puede leer, en caracteres destacados, la siguiente leyenda: “La Misión del IRS: Proveer a los contribuyentes de los Estados Unidos de América un servicio de alta calidad, que les ayude a entender y cumplir con sus responsabilidades tributarias, mientras hacemos cumplir las leyes de los impuestos de manera íntegra y justa para todos”.

- a) Recuperar la vía de la concertación;
- b) Impugnar la liquidación en la vía jurisdiccional;
- c) Pagar íntegra o fraccionadamente el importe de la deuda requerida.

De no llevar a cabo actuación alguna se iniciará el procedimiento ejecutivo que, en el ordenamiento americano, está decididamente encaminado a procurar el ingreso efectivo de la parte de deuda que sea recuperable en el menor plazo de tiempo posible [ROZAS VALDÉS (1998)]. En este sentido, el procedimiento de ejecución forzosa se inicia con llamadas telefónicas y a la primera actuación de embargo le preceden cinco notificaciones escritas –salvo que el historial del contribuyente aconseje adoptar medidas cautelares– dirigidas a instar al deudor a ponerse en contacto con su Oficina, con el empleado que lleva su expediente, para concertar el sistema de pago.

Estos convenios de pago –*Installment Agreement*– se negocian ante la Oficina de Apelaciones y pueden ir de 3 a 10 años. Su consideración pasa por la demostración de que el contribuyente carece, dadas sus circunstancias financieras, de capacidad efectiva de pago. Esta situación se acredita mediante un “autocertificado” jurado⁶ –distinto para quienes realizan actividades empresariales– en el que se da razón minuciosa de los gastos e ingresos ordinarios del hogar familiar y del patrimonio neto⁷ del que se dispone. Este documento actúa como elemento fundamental de juicio a la hora de establecer, y fiscalizar, las condiciones del aplazamiento y como garantía del pago, desde el momento en que procura a la Administración un mapa completo de la realidad patrimonial del contribuyente.

4. La concertación

Como se ha hecho notar la litigiosidad judicial en el sistema americano tiene un coste muy elevado, de forma que la Administración busca, a toda costa, resolver los expedientes en fase administrativa, procurando dar entrada al contribuyente en la formulación de la resolución del mismo –en la liquidación– mediante sistemas de concertación de voluntades.

El corazón administrativo de estos sistemas es la Oficina de Apelaciones, orgánicamente separada de los Departamentos responsables de las funciones de comprobación, y ante quien se sustancian los expedientes de liquidación o pago controvertidos. De tratar de buscar un parangón de estos órganos, y de la función que ejercen, en el sistema español, tendríamos que refe-

⁶ Siguiendo el Formulario 433 (A, B o F) en el que se ha de dar razón del valor neto del patrimonio, el nivel de ingresos y los gastos básicos a que se ha de atender. Va, pues, más allá de una mera declaración de renta, desde el momento en que su objetivo es doble: por una parte se trata de evaluar la solvencia y capacidad de pago del contribuyente –de ahí que se haya de dar razón de los gastos habituales; al mismo tiempo su objetivo es procurar a la Administración un conocimiento preciso de los bienes y derechos del contribuyente en orden a facilitar una eventual ejecución de su patrimonio, en caso de que fuera necesario iniciar dichas actuaciones.

⁷ En la valoración del patrimonio cabe hacer notar que no se aplica un criterio de valor de adquisición, contable o administrativo, sino que se evalúa el valor efectivo de realización que alcanzarían los bienes y derechos del contribuyente en el caso de que debieran de venderse para hacer frente al pago de una deuda tributaria, lo que podríamos llamar valor de liquidación.

rimos a los Tribunales económico-administrativos. Y, sin embargo, su propia denominación, su dotación, las potestades que se les atribuyen, la función que se les encomienda, es sustancialmente diferente. Los tribunales españoles están concebidos como una antesala jurisdiccional del orden contencioso en la que la Administración tiene la oportunidad de rectificar y el contribuyente la obligatoriedad de tratar de hacer valer su pretensión antes de hacerlo ante un juez. Las Oficinas de Apelaciones están concebidas, más bien, como un servicio de atención al ciudadano en el que se escuchan sus razones para –de darse ciertas premisas- tratar de conciliar sus argumentos con los del IRS, logrando una solución que evite el litigio judicial⁸.

En 1988 se aprobó el primer “estatuto del contribuyente” [HERRERA et. al. (2000)], de los tres actualmente en vigor; por el que se han introducido en el *Internal Revenue Code* (en adelante IRC) preceptos directamente encaminados a preservar los derechos de los contribuyentes. Pues bien, entonces, y como complemento excepcional de los órganos de apelación, se crearon unos organismos específicos, las Oficinas de atención al contribuyente (PRP), dedicadas expresamente a resolver los problemas y dificultades con que se encuentre el ciudadano en la tramitación de los procedimientos –sus quejas- y otro organismo administrativo –*Advocate Taxpayer*- cuya función es defender al contribuyente de las actuaciones del IRS y ante quien se puede llegar a interponer una especie de interdicto administrativo (ATAO) que suspende la actividad administrativa en caso de que su continuación pueda producir perjuicios irreparables.

Pues bien, es en la Oficina de Apelaciones ante quien se sustancian los procedimientos ordinarios destinados a resolver las controversias entre el contribuyente y los órganos de comprobación. Al efecto de adoptar una decisión sobre la cuestión planteada el ordenamiento pone a disposición de esta Oficina, y del contribuyente, dos instrumentos de conciliación –*Offer in compromise* y *Closing Agreement*- y una vía alternativa, excepcional, de mediación o arbitraje –*Alternative Dispute Resolution Procedures*-.

A la conciliación se accede –a propuesta del contribuyente, o de la Administración- cuando existe incertidumbre sobre el contenido de la liquidación –por indeterminación de los hechos o por indefinición en la calificación de los mismos- o bien, sobre las posibilidades de su cobro íntegro y efectivo. Es decir, tan solo es factible concertar si en los hechos o en su calificación jurídica concurren elementos que permiten dudar sobre la corrección de liquidar la obligación de un modo u otro, o lo que es lo mismo, si hay un margen razonable para acordar que prevalezca una de las diversas interpretaciones que del supuesto cabe hacer. Si hay evidencia incontrovertible respecto de los hechos y la calificación tributaria de los mismos es indubitable –por resultar la normativa de meridiana claridad o por estar asentada una jurisprudencia transparente en cuanto a su interpretación- no habrá margen posible para conciliar la liquidación que corresponde dictar. Queda a la consideración del lector el hacer una estimación sobre la concurrencia efectiva de los presupuestos objetivos de concertación: si serán muchos o pocos los casos en los que los

⁸ “If you don't agree, we urge you to appeal your case to the Appeals office of IRS. The Office of Appeals can settle most differences without expensive and time-consuming court trials.” Publication 5.

hechos acreditados sean del todo incontrovertibles y la calificación que merezcan absolutamente indubitable.

También es posible llegar a un acuerdo sobre el contenido de la liquidación, o sobre su exigibilidad, si resulta adecuadamente justificado —debiendo de suscribir el contribuyente la declaración jurada de ingresos, gastos y patrimonio a la que más arriba se aludía— que el contribuyente no tiene capacidad de pago suficiente para atender la integridad del pago de la deuda a liquidar.

En ambos casos la eficacia del acuerdo está condicionada al cumplimiento de requisitos que garanticen el pago de la cantidad convenida —como, por ejemplo, la afectación del sueldo— y al cumplimiento riguroso de las obligaciones futuras durante un plazo que, en el caso de la Oferta de Compromiso, llega a los cinco años. De forma que si en dicho plazo se comprueban conductas tributarias irregulares —falsedad o simulación, en el caso de los acuerdos conclusivos— su descubrimiento actuaría como condición resolutoria de la conciliación a la que se había llegado.

Al mismo tiempo el contribuyente admite que se amplíe el plazo de prescripción —ya de por sí más amplio que en Derecho español— y, en ciertos casos, suscribe acuerdos complementarios de pago para el caso de que deviniese en mejor fortuna. Entre ambas formas de concertación hay no pocas diferencias: se puede llegar a un compromiso con el propio órgano de gestión, mientras que los acuerdos conclusivos se incardinan en la Oficina de Apelaciones; los acuerdos pueden referirse a ejercicios futuros y son prácticamente definitivos, mientras que los compromisos se alcanzan sobre obligaciones ya devengadas y están sujetos a condiciones resolutorias estrictas. Sin embargo, ambas formas de concertación de voluntades vienen presididas por un fundamento y unas garantías comunes: dar entrada al contribuyente en la formación de la decisión administrativa cuando mediando incertidumbre sobre los hechos, su calificación, o el buen fin de la deuda, el logro de un punto de encuentro evite un litigio judicial incierto en su resultado y costes; asegurar que concurren todos los presupuestos de aplicación del acuerdo y que se hace atendiendo a la preservación de los intereses generales del conjunto de los contribuyentes, exigiendo transparencia en su conformación —justificación por escrito, intervención del representante legal del Departamento del Tesoro, precisa acreditación de la capacidad de pago del contribuyente, etcétera— y garantías concretas de su cumplimiento.

Los dos procedimientos a que se ha hecho referencia, como se ha hecho notar, son desde hace décadas los procedimientos ordinarios que sigue la Administración americana a la hora de dilucidar sus diferencias con sus contribuyentes. Desde finales de los años ochenta se han venido ensayando y ampliando sistemas alternativos de resolución de conflictos —mediación—, en programas piloto. En un principio para deudas superiores a los 10 millones de dólares, posteriormente rebajado esta cuantía hasta el millón de dólares y, desde el año 2001, ampliando la mediación —con un procedimiento abreviado especial— para cuestiones de menor cuantía. También se está trabajando en el desarrollo de procedimientos de arbitraje para grandes empresas. Con todo, y sin que quepa prejuzgar el buen fin de estos programas, estos sistemas alternativos no se conciben como la panacea del día a día de la resolución de litigios, sino como fórmulas excepcionales para determinados casos en

los que no se han demostrado eficaces las fórmulas ordinarias⁹. Al contrario de lo que ocurre con los acuerdos convencionales que –de acuerdo con los requisitos procedimentales y sustantivos a que se ha hecho referencia y otros en los que no procede extenderse aquí– son el sistema habitual de concertación tributaria que las Oficinas de Apelación y los órganos de gestión aplican de forma ordinaria y estandarizada.

5. La confrontación

En cualquier fase del procedimiento administrativo el contribuyente puede abandonar su tramitación y derivar la acción a la sede judicial. En el bien entendido de que, como se ha hecho notar, tanto el ciudadano como la Administración rehuyen el recurrir a la jurisdicción para resolver sus diferencias –salvo que adviertan con toda claridad que la razón les asiste– por cuanto el coste de tal opción es desproporcionado, atendido el principio general de condena en costas.

Con todo, existen tres vías judiciales alternativas. La primera –y más frecuente– consiste en acudir a la U.S. Tax Court –con sede en Washington, aunque actúa descentralizadamente– ante quien se sustancian la mayor parte de los litigios. Para determinados impuestos –los que gravan los salarios, equivalentes al sistema español de retenciones fiscales y sociales, así como para buena parte de los impuestos especiales– se puede optar por acudir a la jurisdicción ordinaria, en sus dos versiones, federal o estatal: U.S. Court of Federal Claims y U.S. District Court. No es el lugar para especificar las diferencias formales y sustantivas entre las dos vías –como por ejemplo que en la primera la suspensión de la ejecución, de haberse dictado la liquidación, es automática, mientras que en la segunda se ha de hacer un pago cautelar, con la posibilidad de instar su devolución si en seis meses no se ha dictado sentencia, o la posibilidad de intervención de jurado en el caso de la U.S. District Court– pero sí se ha de hacer notar la prevalencia aplastante de la jurisdicción especial –Tax Court– sobre la ordinaria.

En ambos casos, por último, está prevista una segunda fase de apelación, en las correspondientes Cortes judiciales, y la casación –cuando proceda– ante la Corte Suprema.

Los costes de la confrontación para ambas partes –la clave de bóveda del sistema litigioso viene constituido por el principio general de condena en costas– alimenta la concertación como procedimiento ordinario de resolución de las controversias. La Administración y el contribuyente –ambos en igual medida– tienen un particular interés en evitar los costes del litigio y, esta circunstancia, actúa como estímulo sustancial de la resolución de las controversias en fase administrativa. Exactamente lo contrario de lo que sucede en el ordenamiento tributario español en el que la condena en costas es absolutamente excepcional y la Administración no es que no desee evitar el litigio sino que, por imperativo legal, está obligada a agotar todas las posibilidades de recurso que tenga, en caso de que se estimen en fases sucesivas las pretensiones del contribuyente. En definitiva, pudiera parecer que a la Administración española la controversia judicial le sale gratis: a cada uno de los contribuyentes que se ven abocados a la vía judicial, al conjunto de los ciudadanos que financiamos la Administración de Justicia no.

⁹ Una cumplida exposición de sus modalidades y contenido puede consultarse en T. Rosembuj, *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000, págs. 91 y sigs.

6. El delito fiscal

Hasta aquí se ha descrito el devenir de la relación administrativa entre el contribuyente americano y su Administración tributaria en el 99% de los procedimientos de liquidación. Los casos restantes son aquellos en los que el funcionario que instruye el expediente aprecia falsedad en las declaraciones tributarias, o ausencia de las mismas, en definitiva, indicios de delito. En Derecho americano el tipo penal de delito fiscal se delimita en razón de la ocultación o falseamiento de los hechos con trascendencia tributaria y de la culpabilidad concurrente en tal conducta, no formando parte de la configuración del tipo límites de cuantía. Los expedientes administrativos de esta naturaleza se instruyen por un Departamento específico del *Internal Revenue Service (IRS)* a quien se remiten las actuaciones, en caso de que otro organismo del *IRS* aprecie indicios de falsedad en el transcurso de una comprobación tributaria [APARICIO PÉREZ (1993)].

En estos casos el expediente pasa por cuatro fases administrativas de instrucción en las que distintos órganos del *IRS*, el último centralizado en Washington, evalúan la oportunidad de remitir las actuaciones al Departamento de Justicia. En todas ellas caben tres posibilidades:

- a) Que se concluya que no hay falsedad, devolviéndose las actuaciones al órgano correspondiente de comprobación administrativa ordinaria;
- b) Que se llegue a un acuerdo económico con el contribuyente y se cierre el expediente, suscribiendo un documento administrativo que pone fin al procedimiento.
- c) Que se siga adelante en el camino del expediente hacia el Departamento de Justicia.

Una vez remitidas las actuaciones al Fiscal, como es regla general en el ordenamiento americano, se puede cerrar un acuerdo con la Fiscalía en cuanto a los cargos que se van a imputar al contribuyente, si éste colabora reconociendo su culpabilidad, la realidad de determinados hechos o la veracidad de informaciones sobre terceros.

7. Conclusión

El sistema americano de resolución de controversias tributarias está presidido por una voluntad decidida de lograr solventarlas en fase administrativa, de modo que su traslado a sede judicial es excepcional, fundamentalmente por dos razones:

- a) El ordenamiento dispone un nutrido arsenal de sistemas y procedimientos encaminados a residenciar la concertación de entendimiento y voluntades entre contribuyentes y empleados de la Administración: *offer in compromise, closing agreement, installment agreement, alternative dispute resolution procedures*;
- b) El corazón administrativo de estos procedimientos es un organismo –la Oficina de Apelaciones– bien dotado de recursos humanos y materiales, en el que se sustancia un contradictorio real entre el órgano de comprobación y el contribuyente;
- c) La alternativa –la confrontación en vía judicial– es extraordinariamente gravosa, para ambas partes, por cuanto rige un principio general de condena en costas, e incluso un

sistema de sanciones por la presentación de recursos inconsistentes (*frivolous or groundless*) con ánimo dilatorio.

La concertación no es en modo alguno libre y caprichosa por cuanto se sostiene sobre dos premisas que permiten la fiscalización de los acuerdos en que toma forma:

- a) Sólo tiene cabida en los casos –bien es verdad que serán la mayoría- en que exista un margen razonable de incertidumbre: sea sobre los hechos o su calificación, sea sobre el cobro efectivo de la deuda;
- b) En todo caso su conclusión viene acompañada de declaraciones juradas por el contribuyente -relativas a su flujo de ingresos y gastos como a su patrimonio- y de medidas especiales de garantía –justificación por escrito, intervención del servicio jurídico del Tesoro, afectación de ingresos salariales, ampliación del plazo de prescripción, cláusulas de resolución en caso de posteriores incumplimientos- que transparentan la legalidad de su contenido y afianzan la eficacia del mismo.

El modelo y la experiencia americana es perfectamente aprovechable por los sistemas de corte continental -como el italiano, el español o buena parte de los países de América Latina-: ni es cierto que se basa sobre la imposibilidad de la Administración americana de hacer efectivo el cobro de sus créditos en vía ejecutiva sin el auxilio del órgano judicial; ni es real que las Administraciones de tradición napoleónica conserven en la actualidad la capacidad real de hacer cumplir el Derecho tributario, tal y como unilateralmente piensen que se ha de aplicar, sin contar con la aquiescencia del contribuyente.

En última instancia, en el ordenamiento tributario americano, como en cualquier otro que pretenda lograr la satisfacción del interés común con sujeción a Derecho, el único camino eficaz y justo para resolver las controversias que surjan sobre la aplicación de la norma tributaria transita por procurar la concertación de entendimientos y voluntades en el seno de procedimientos transparentes y equilibrados.

8. Bibliografía

APARICIO PÉREZ, J., *La lucha contra el fraude fiscal en USA: los agentes especiales del Tesoro*, Ibidem, Móstoles, 1993.

GARBIN, M.J., RUBIN, R.B., MORGAN, P.T., *Tax Procedure and Tax Fraud: cases and materials*, West Pub., Sant Paul (Minn), 1992.

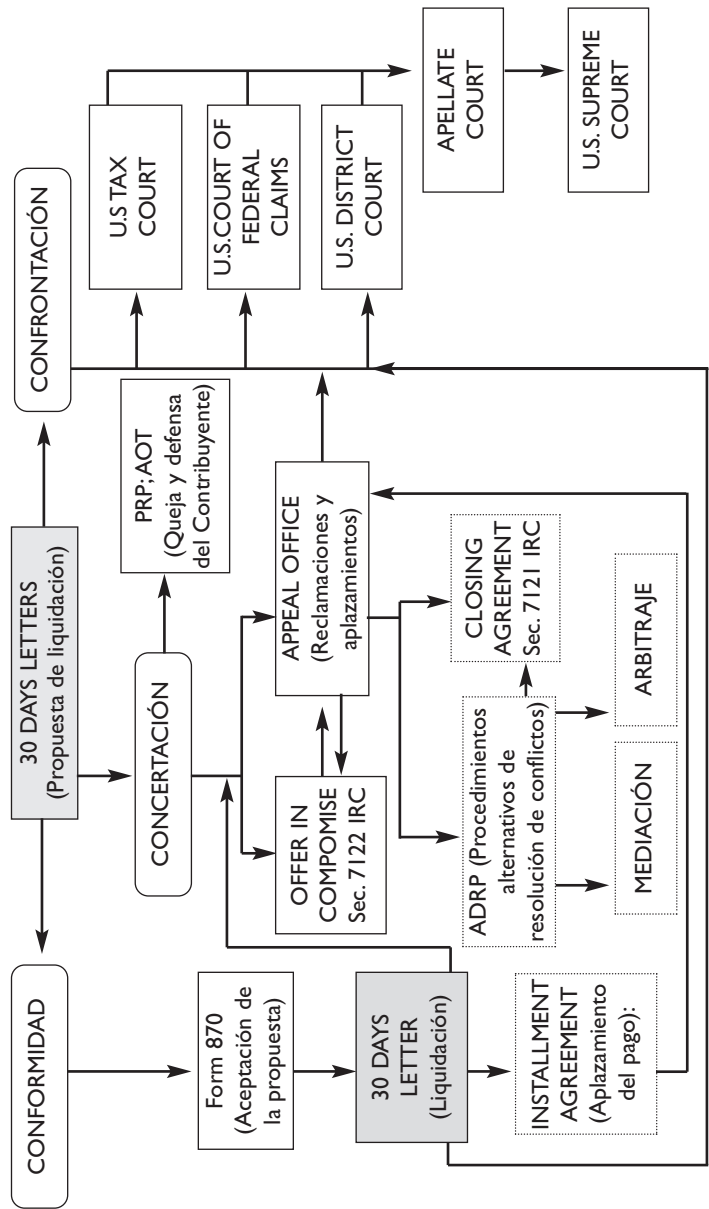
HERRERA MOLINA, P.M., SUBIRANA MAURICIO, S., y ROZASVALDÉS, J.A., “Estatuto del contribuyente: una visión comparada”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 94, 2000.

JONES, L.R., *Dealing with the IRS Collection Division*, The Little Brown Inc., Boston, 1995.

ROSEMBUJ, T., *La Transacción tributaria*, Atelier, Barcelona, 2000.

ROZASVALDÉS, J.A., “Los procedimientos de recaudación en los Estados Unidos”, *Crónica Tributaria* (IEF, Ministerio de Hacienda), núm. 84, 1998. ■

Grafico I.
Sistema de Resolución de controversias tributarias en los EE.UU



Fuente: Elaboración propia, a partir de la bibliografía citada.

