

Resolución convencional de controversias tributarias en el marco de la experiencia del Derecho comparado

Luis María Romero Flor

Profesor Ayudante. Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Castilla-La Mancha. Miembro de AEDAF

Resumen

Nuestra intención en las páginas que siguen no es otra que detenernos a exponer, de manera sistemática, las bases sobre las que se asientan las relaciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del derecho comparado, ya que un análisis sobre las diversas técnicas alternativas de resolución de conflictos tributarios carecería de sentido si no se tuvieran en cuenta el desarrollo que las mismas han tenido en aquellos ordenamientos donde muchas de ellas iniciaron sus andanzas.

Y es que la elaboración de mecanismos, fórmulas o instrumentos alternativos para la resolución de conflictos de naturaleza tributaria responde a un movimiento de reforma tributaria extensible a sistemas jurídico-tributarios occidentales¹ preocupados por obtener la participación voluntaria de los contribuyentes con la Administración, con el propósito de lograr un acercamiento de posiciones, un mutuo entendimiento, en la resolución de conflictos tributarios.

Abstract

Our intention in the pages that continue is explain, in a systematic way, the bases on which settled the relations between the taxpayer and the Tax Administration in the compared law, now that an analysis on the diverse alternative techniques of resolution of tax disputes would lack sense if there was not born in mind the development that have had in those laws where many of them started his wanderings.

1 En este sentido, FERREIRO LAPATZA expresa que «los dos grandes sistemas jurídicos occidentales (el anglosajón y el continental) desarrollaron en el s. XX dos modelos diferenciados que se han aproximado al final del siglo, más por la influencia del sistema anglosajón en el modelo continental que en sentido contrario». La explicación que este autor nos da es que mientras que «en el modelo continental [...] las posibilidades de conflicto son menores, porque es la Administración la que califica los hechos declarados, centrandó su actuación en el descubrimiento de los no declarados», por lo que «el conflicto se origina únicamente cuando el ciudadano ve que la apreciación de los hechos y la calificación hecha por la Administración rebasa los límites de lo jurídicamente razonable y que, por tanto, tiene una cierta posibilidad de vencer en la controversia»; en los sistemas anglosajones, por el contrario, «la autoliquidación, se ha visto acompañada siempre de un sistema de resolución extrajudicial de conflictos basado en el pacto entre la Administración y el contribuyente que impide que el litigio, en un alto porcentaje, llegue a los tribunales retrasando excesivamente (en contra del interés de administración y administrado) su resolución y, en su caso, el cobro del tributo». FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». Quincena Fiscal. Núm. 9. 2003. Págs. 11 y 12

The development of mechanisms, formulas or alternative instruments of resolution of tax disputes answers to a tax reform movement extended to western tax legal systems worried for obtaining the voluntary participation of the taxpayers with the Administration, with the intention of achieving an approximation of positions, mutual understanding, in the resolution of tax disputes.

Palabras clave

Resolución convencional; Técnicas convencionales; Conflictos tributarios.

Keywords

Conventional resolution; Conventional techniques; Tax disputes.

Sumario

1. Los acuerdos sobre los hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana
2. Transacción y arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa
 - 2.1. La Jurisdicción Graciable como método de reducción de conflictos tributarios: la transacción.
 - 2.2. El Arbitraje a través de comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios
 - 2.2.1. La comisión departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios
 - 2.2.2. La Comisión Departamental de Conciliación
 - 2.2.3. El Comité Consultivo para la represión del abuso de derecho
3. Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico
 - 3.1. Finalización de los procedimientos tributarios mediante agreements
 - 3.2. Agreements en materia de sanciones
4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario estadounidense
 - 4.1. Entrevista con el contribuyente
 - 4.2. Fase de mediación
 - 4.3. Fase de apelaciones
 - 4.4. Servicio del Defensor del Contribuyente
5. Bibliografía

1. Los acuerdos sobre los hechos como vía pactada para la resolución de conflictos en la República Federal Alemana²

Si algo caracteriza al sistema tributario alemán es la ausencia de disposiciones legales específicas dirigidas a regular expresamente aquellos institutos jurídicos que permiten la resolución de una controversia tributaria como vía alternativa a la judicial. No obstante, frente a este déficit normativo, sí existen, por el contrario, ciertos preceptos normativos de la «*Abgabenordnung*» (Ordenanza Tributaria Alemana de 1919, actualmente de 1977³, que en adelante citaremos como AO), en los que de una u otra forma, permiten admitir la existencia de vías consensuadas para la resolución de conflictos tributarios.

De entre estos preceptos normativos, podemos señalar el artículo 89 AO⁴, que en conexión con el artículo 90 AO⁵, establecen respectivamente la colaboración entre la Administración Tributaria y el contribuyente, debiendo la primera prestar asesoramiento e información sobre los derechos y obligaciones que atañen a los contribuyentes; y por su parte, éstos estarán obligados a colaborar con aquella en la averiguación de los hechos.

Sin embargo, dentro del sistema tributario alemán, el artículo 201 AO⁶ adquiere una especial importancia para poder admitir que, tras la finalización de la actuación inspectora, es posible una resolución de conflictos tributarios por medio de la vía pactada, al regularse en dicho artículo la denominada entrevista final, o «*Schlußbesprechung*», en virtud de la cual «*se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias*».

Como puede observarse, es la propia Ordenanza Tributaria la que, en aquellos supuestos en los que tras realizar el hecho imponible sigue existiendo una cierta incertidumbre, va a instar a la Administración a llegar a una reunión con el contribuyente con la finalidad de eliminar de forma concordada aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria⁷.

Con frecuencia, dicha entrevista desembocará en un instituto jurídico, que pese a no contar con una disposición legal que expresamente lo regule, se ha integrado en el régimen jurídico tributario alemán como una solución pactada

2 Es necesario advertir que los preceptos señalados a lo largo del presente apartado, así como su contenido, han sido tomados de la traducción de PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.

3 Una copia de esta Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 puede encontrarse en la dirección Web http://bundesrecht.juris.de/bundesrecht/ao_1997/gesamt.pdf.

4 Específicamente, el artículo 89 AO, bajo el título «Asesoramiento. Información» viene a señalar que «La autoridad financiera incitará a la presentación de declaraciones, la formulación de solicitudes o a la rectificación de unas y otra, cuando sea manifiesto que la omisión o la incorrección se han debido sólo a inadvertencia o ignorancia. Siempre que sea necesario, dará aquella información sobre los derechos y obligaciones que incumben a los interesados en el procedimiento administrativo».

5 El artículo 90 AO matiza que «los interesados están obligados a colaborar en la averiguación de los hechos. En cumplimiento de este deber de colaboración, los interesados deben especialmente poner de manifiesto de manera íntegra y veraz los hechos relevantes e indicar los medios de prueba que les sean conocidos».

6 Concretamente, el artículo 201 AO viene a establecer que «Acerca del resultado de la inspección deberá mantenerse una entrevista (entrevista final) a menos que de acuerdo con dicho resultado no se produzca ninguna modificación en los fundamentos de la imposición o el obligado tributario renuncie a la entrevista. En la entrevista final se discutirán especialmente los hechos controvertidos, así como la calificación jurídica de los datos comprobados en la inspección y sus consecuencias tributarias».

7 Supuesto que perfectamente puede equipararse a la figura de las actas con acuerdo existentes en nuestro ordenamiento jurídico-tributario.

Es la propia Ordenanza Tributaria la que, en aquellos supuestos en los que tras realizar el hecho imponible sigue existiendo una cierta incertidumbre, va a instar a la Administración a llegar a una reunión con el contribuyente con la finalidad de eliminar de forma concordada aquellos aspectos polémicos del supuesto de hecho o de la valoración tributaria.

entre la Administración y los contribuyentes, lo que ha llevado a algunos autores a afirmar que «esta institución jurídica se ha desarrollado y depurado mediante una especie de consenso tácito»⁸.

Nos estamos refiriendo a los acuerdos sobre los hechos o «*Tatsächliche Verständigung*», término acuñado por la jurisprudencia del «*Bundesfinanzhof*» (Tribunal Federal de Finanzas, que será citado en lo sucesivo a través del acrónimo BFH), y que después ha sido asumido y reconocido por la doctrina alemana para referirse a aquellos acuerdos que tienen como base, no «una obligación tributaria determinable, sino una situación en la que resulta incierta la cuantía en que el impuesto

es debido legalmente», es decir, lo que «justamente se busca mediante la apreciación material es la fijación de lo establecido en la ley»⁹.

Esta unanimidad entre jurisprudencia y doctrina a la hora de reconocer la figura de los acuerdos sobre los hechos, se ha convertido en disidencia a la hora de determinar su naturaleza jurídica¹⁰.

Así, mientras la jurisprudencia del «*Bundesfinanzhof*»¹¹ ha rechazado en virtud del artículo 155.1 AO que se trate de un contrato de Derecho Público, al disponer dicho artículo que «los tributos no pueden ser fijados mediante convenios con el ciudadano, sino mediante un acto administrativo», sino que por el contrario sería un instituto jurídico autónomo en el que su eficacia vinculante deriva del principio de buena fe.

Por su parte, la doctrina alemana no ha visto inconvenientes en establecer que estos acuerdos sobre los hechos son contratos de Derecho Público, y más concretamente son contratos de transacción o «*Vergleichs*», definidos en el artículo 55 de la «*Verwaltungsverfahrensgesetz*»¹² (Ley de Procedimiento Administrativo de 25 de mayo de 1976, en adelante VwVfG), como aquel «contrato de subordinación, por el cual, basándose en la concordada

8 LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdos sobre los hechos». *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004. Pág. 42.

9 SEER, R.: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán». AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996. Págs. 154 y 155. Del mismo parecer es SERRANO ANTÓN, quien expresa que «el acuerdo sobre los hechos tiene como base una cierta incertidumbre respecto a la cuantía exigible. Es decir, son casos en los que la Administración no ha podido determinar por sus propios medios el supuesto de hecho o la valoración. Por ello a través del convenio la Administración se vincula respecto de un supuesto de hecho o una valoración que es la fijación de lo establecido en la Ley». SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996. Pág. 39.

10 Sobre este particular, así como otros aspectos de los acuerdos sobre los hechos, Vid. SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje... op. cit.* Págs. 133 y ss., en especial, Pág. 154.

11 Sentencias del BFH de 11 de diciembre de 1984 (BStBl. II 1985); 5 de octubre de 1990 (BStBl. II 1991); 6 de febrero de 1991 (BStBl. II 1991), 8 de septiembre de 1994 (BStBl. II 1995), entre otras, citadas todas ellas por SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje... op. cit.* Pág. 135.

12 Una copia de esta Ley de Procedimiento Administrativo Alemán puede encontrarse en la dirección Web <http://www.gesetz-im-internet.de/bundesrecht/vwvfg/gesamt.pdf>.

ponderación del supuesto de hecho o de la cuestión jurídica, se elimina una incertidumbre existente a través de prestaciones recíprocas»¹³.

Por lo que respecta a su fundamento jurídico, nos resta decir que el acuerdo sobre los hechos, al no existir una disposición legal que expresamente lo regule, puede ser llevado a cabo sin ningún tipo de requisito formal. No obstante, con el objetivo de dotarle de eficacia vinculante para las partes, el BFH junto a la Administración tributaria, han regulado una serie de aspectos que deberán observarse para llevar a cabo un acuerdo de este tipo con los contribuyentes. A saber¹⁴:

- Sólo será admisible un acuerdo que verse sobre cuestiones de hecho.
- Se considera que una determinación de los hechos es difícil, en aquellos supuestos en los que el tiempo o trabajo invertido para concretar los mismos es superior al tiempo medio habitual.
- Las cuestiones de hecho sobre las que se trate, se centrará a un período impositivo concreto.
- Las partes deben estar autorizadas para llegar a este tipo de solución, es decir, deberá llevarse a cabo por funcionarios competentes.
- Los acuerdos deben efectuarse por escrito, especialmente en los procedimientos sancionadores¹⁵.
- El efecto vinculante es inmediato, como consecuencia del principio de buena fe.
- Los acuerdos sobre los hechos sólo pueden llevarse a cabo si hay conformidad de ambas partes.
- Un acuerdo será inválido si el mismo se ha llevado a cabo mediante engaños, presiones o declaraciones de voluntad inválidas.

Como conclusión podemos señalar que aún pese a que el acuerdo sobre los hechos sea una categoría atípica de construcción esencialmente jurisprudencial y doctrinal carente de respaldo normativo, ello no ha supuesto un impedimento para que este instituto jurídico pueda ser considerado mediante su aceptación como figura autónoma capaz de atribuir, no sólo eficacia vinculante al acuerdo sobre los hechos, sino que además, satisface las exigencias de ambas partes, ya que el contribuyente *«desea tener seguridad respecto a la carga tributaria definitiva»*, y la Administración, por su parte, *«está interesada en finalizar el presupuesto objeto de investigación de*

13 Precepto que a su vez fue extraído del artículo 779 del *«Bürgerliches Gesetzbuch»* (Código Civil Alemán, en adelante BGB) y que podemos consultar en la siguiente dirección electrónica <http://www.gesetze-im-internet.de/bundesrecht/bgb/gesamt.pdf>.

14 Requisitos que recogen LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de...». *op. cit.* Pág. 43. Por su parte, otros autores consideran como límites para la adopción de estos acuerdos la exigencia de «que los hechos sean inciertos, que el acuerdo no conduzca a una liquidación claramente incorrecta y que el contribuyente no haya ocultado hechos ni la Administración haya omitido su deber de investigación». ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada». *Crónica Tributaria*. Núm. 94.2000. Pág. 106.

15 Aunque no haya sido objeto de nuestra atención en la elaboración del presente apartado, cabe dejar constancia que los acuerdos sobre los hechos desempeñan una función fundamental en cualquier tipo de procedimiento tributario, ya que los acuerdos sobre los hechos pueden ser alcanzados en cualquier fase del procedimiento, hecho que «resulta de crucial importancia para asegurar que siempre cabe la posibilidad de evitar conflictos o paralizar los ya planteados». LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de...». *op. cit.* Pág. 44.

manera defendible desde el punto de vista del Derecho, de forma que posteriormente no tenga que soportar ninguna controversia jurídica»¹⁶.

2. Transacción y arbitraje como fórmulas alternativas de solución de controversias tributarias en la República Francesa

El Sistema Tributario Francés, de manera similar a lo que ha acontecido en la mayoría de los países occidentales, también se ha decantado por la introducción de técnicas de naturaleza conciliativa que permitan la resolución de conflictos tributarios como alternativa al procedimiento jurisdiccional.

En este contexto, las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento galo están asentadas sobre la base de los denominados «*Règlement Alternatif des Différents*» (también denominados «*Resolution Amigable des Différents*», y que en adelante citaremos como RAD) y «*Modes Alternatifs de Règlement des Conflicts*» (en lo sucesivo, siguiendo sus siglas en francés, MARC), los cuales engloban un conjunto de instrumentos que buscan dar una solución equitativa a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sin cerrar la vía de la revisión jurisdiccional ante un órgano judicial para aquellos supuestos¹⁷ en los que siga existiendo desacuerdo del contribuyente con el contenido del acto administrativo de liquidación.

2.1. La Jurisdicción Graciable como método de reducción de conflictos tributarios: La transacción

El artículo 247 del «*Livre des Procédures Fiscales*»¹⁸ (Texto de los Procedimientos Tributarios, en adelante por su acrónimo LPF) va a regular por medio de la «*Jurisdiction Gracieuse*», o Jurisdicción graciable, un sistema que, aún no tratándose de un procedimiento de resolución de conflictos tributarios, va a facilitar la reducción de la conflictividad entre la Administración y los ciudadanos en este ámbito, al formar parte de ésta la condonación total o parcial de las cuotas tributarias derivadas de impuestos directos¹⁹, sanciones tributarias e intereses de demora²⁰, así como la reducción de estas sanciones y gravámenes por medio de la transacción; siempre y cuando que el

16 SEER, R.: «Contratos, transacciones y...» *Convención y arbitraje...* op. cit. Pág. 139.

17 JARROSSON matiza al respecto que «no todos los posibles litigios pueden ser solventados mediante modos alternativo a los judiciales, sino que es necesario, que exista objetivamente un margen de maniobra para buscar la regla aplicable a los términos del litigio». JARROSSON, C.: «Les alternatives de règlement des conflicts: presentation générale». *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997. Págs. 326 a 327. También disponible en formato electrónico en la dirección Web: http://www.persee.fr/web/revues/home/prescript/article/ridc_00035-3337_1997_num_49_2_5434

18 La «*Secrétariat Général du Gouvernement*» (SGG) Francés ofrece un servicio público de difusión en francés, inglés y español de la Ley de su país por Internet, a través de su página Web <http://www.legifrance.gouv.fr/>, extrayendo la presente normativa fiscal, de <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583&dateTexte=vig>.

19 El artículo 247 LPF, en su apartado primero, señala que la Administración puede otorgar «condonaciones totales o parciales de impuestos directos regularmente establecidos, cuando el contribuyente se encuentre imposibilitado para pagar, como consecuencia de apuros o de indigencia». Quedan por tanto al margen de la aplicación de esta «*Jurisdiction Gracieuse*» las cuotas tributarias derivadas de impuestos indirectos o de impuestos de registro.

20 Por su parte, el apartado segundo de este artículo 247, faculta a la Administración para conceder «condonaciones totales o parciales de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes».

contribuyente alegue ante la Administración, indigencia o apuros económicos que le impidan satisfacer sus responsabilidades tributarias²¹.

Aunque todo lo que a continuación expresemos sea aplicable de manera indiferente a las distintas figuras que componen la «*Jurisdiction Gracieuse*», nosotros centraremos nuestra atención en el apartado tercero del artículo 247 LPF, precepto que a su vez va a permitir la posibilidad de celebrar un acuerdo entre la Administración y el contribuyente a través de la figura de la transacción, al señalar que «*la Administración puede otorgar, a instancia del contribuyente [...] por medio de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes*».

Su principal función será la de estimar la base imponible de los derechos de registro, «*droits d'enregistrement*», en aquellos supuestos en los que no exista acuerdo entre la Administración y el contribuyente.

La figura de la transacción es definida por el artículo 2044 del Código Civil Francés, «*Code Civil*», como aquel contrato redactado por escrito «*por el que las partes ponen termino a un pleito que ha comenzado o evitan la provocación de un pleito*»²².

Como podemos observar, parece existir un cierto paralelismo entre la figura de la transacción civil y su aplicación al ámbito fiscal²³; circunstancia que, en principio, nos permite trasladar las características de aquella a este ámbito específico; es decir, trasladar las mutuas concesiones que las partes se hacen con la intención de solventar la situación litigiosa en la transacción civil al concreto ámbito de las técnicas convencionales en el derecho tributario²⁴.

21 El «*Précis de Fiscalité*», PF/LVII/3ºP/T1/B, 7412 señala que «la jurisdicción gracieuse es competente para examinar solicitudes presentadas [...] por los contribuyentes, con el objetivo de obtener una medida favorable para la supresión o atenuación de gravámenes o de sanciones a su cargo». En sentido idéntico al expresado, TOVILLAS MORÁN afirma que «esta forma de jurisdicción basada en gracia, el favor, permite, aún en ausencia de error alguno cometido y en ausencia de derecho subjetivo alguno del contribuyente derivado de una disposición legislativa o reglamentaria, obtener la donación o reducción de las cuotas tributarias legalmente debidas o de intereses de demora o sanciones tributarias. Para ello, basta alegar las dificultades económicas o indigencia o cualquier otro motivo como la situación de exceso de deudas». TOVILLAS MORÁN, J. M.º: «Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia». *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02. Pág. 13.

22 Artículo extraído de la página Web de la SGG Francesa, y más concretamente en <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT00006070721&dateTexte=20090812>

23 En este mismo sentido se manifiesta ROSEMBUJ ERIMOVICH al señalar que existe un «claro reconocimiento del efecto principal de la transacción civil en materia fiscal», matizando además que «la doctrina y la jurisprudencia se adecuan a la transacción civil». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria*. Atelier. Barcelona. 2000. Págs. 65 y 66, así como en «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia». *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000. Pág. 9.

24 Aspecto éste que puede complicarse cuando una de las partes es la Administración, ya que según ROSEMBUJ, se produciría una desigualdad en la aplicación legislativa entre los contribuyentes, puesto que «las partes mejor preparadas son las que pueden aprovechar las vías de la negociación y ello implica un coste de transacción que no está al alcance de todos los ciudadanos. La conclusión es obvia: la potestad de supremacía se afirma siempre sobre el eslabón más débil, puesto que solo puede contrarrestarla el poder equivalente del particular». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: «La transacción tributaria...». *op. cit.* Pág. 12.

De esta manera, en fase de inspección, la Administración se comprometerá a transigir con el contribuyente sobre aquellas sanciones tributarias que no tengan carácter firme²⁵, concediendo la reducción de éstas; transacción que por el contrario no se hará extensible a las cuotas tributarias, pero sí a los intereses de demora.

En contrapartida, una vez concluida la transacción, el contribuyente deberá cumplir la obligación tributaria, renunciando a reclamar ante la jurisdicción contenciosa la parte de deuda que no ha sido reducida o suprimida.

El procedimiento de transacción, al igual que sucede con la condonación de gracia, se inicia mediante la presentación por parte del contribuyente, en cualquier momento del procedimiento, de una solicitud que reviste «la forma de carta»²⁶, en virtud de la cual, se insta a la Administración Tributaria a que las sanciones e intereses de demora que le van a ser aplicadas sean objeto de transacción²⁷; solicitud que deberá de ir acompañada de aquellos «documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión»²⁸, como son el «avis d'imposition» o el «avis de mise en recouvrement», es decir, el aviso de imposición o de recaudación, respectivamente.

Recibida la solicitud, la Administración procederá a su examen, teniendo en cuenta para ello las circunstancias particulares del caso y la situación del contribuyente. Por lo que, en un plazo máximo de cuatro meses²⁹, la Administración valorará de manera discrecional³⁰ la situación del contribuyente en base a las circunstancias mencionadas, y otorgará o no una transacción³¹ de las cantidades debidas mediante una propuesta que notificará al contribuyente, y al que se le concederá un plazo de treinta días para que la acepte y firme, o para que, por el contrario, la rechace.

25 Así lo recoge la LPF en los diversos preceptos que componen su articulado. Tal es el caso del artículo 248 LPF en que se indica que «Las infracciones pueden ser objeto de transacciones antes del ejercicio de una acción judicial o, en las condiciones establecidas en el art. 249, antes de sentencia firme»; Así, en virtud de este artículo 249 LPF, primer párrafo, «en materia de contribuciones indirectas, después del ejercicio por la Administración o el Ministerio Público de una acción judicial, la Administración no puede transigir sino cuando la autoridad judicial lo admita», añadiendo su párrafo tercero que «una vez firme la sentencia, las sanciones fiscales sobre las que se han pronunciado los tribunales no pueden ser objeto de transacción». Por su parte, el art. 251 LPF recoge que «cuando una transacción devenga firme tras el cumplimiento de las obligaciones que prevea y la aprobación de la autoridad competente, no podrá entablarse o retomarse procedimiento contencioso alguno para cuestionar las sanciones que han sido objeto de transacción o los propios gravámenes», aportando además que «en el caso en que el contribuyente rechace la transacción propuesta por la Administración y litigue ulteriormente ante el tribunal competente, éste fijará el tipo de recargos o sanciones, así como la base del tributo».

26 Según el «Précis de Fiscalité», PF/LVII/3^oP/TS, 7754, «las solicitudes graciabiles revisten la forma de una simple carta. Deben ser individuales y estar firmadas por el contribuyente o su mandatario».

27 En los supuestos de condonación graciable, en la solicitud se instará a la Administración a que las cuotas tributarias, las sanciones tributarias y los intereses de demora que le van a ser aplicados sean objeto de una condonación total o parcial.

28 Dispone el «Précis de Fiscalité», PF/LVII/3^oP/TS, 7754, *in fine*, que «Además, estas solicitudes deben contener los documentos necesarios para la identificación de los derechos y sanciones en cuestión».

29 Si transcurridos esos cuatro meses desde que la Administración recibió la solicitud del contribuyente, sin que éste reciba una propuesta de aquella, el silencio administrativo será equivalente a una denegación, tal y como expresa el art. 2 del Decreto 2001-907, de 3 de octubre, en el que literalmente se señala que «[...] el plazo de vencimiento del cual el silencio de la autoridad administrativa equivale a una decisión desestimatoria se establece en cuatro meses, por lo que respecta a: [...] las solicitudes graciabiles mencionadas en el art. 247 LPF, tendentes a la condonación total o parcial de impuestos directos o de sanciones fiscales, o a una descarga de responsabilidad [...], multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden sean firmes» y a las «[...] tendentes a obtener, por vía de transacción, una atenuación de multas fiscales o de recargos impositivos, cuando estas sanciones y, en su caso, los gravámenes a los que se añaden no sean firmes».

30 Participa de esta opinión ROSEMBUJ ERIMOVICH quien expresa que «no hace falta disimular que el término graciable implica la apreciación discrecional por parte de la autoridad administrativa de un poder denominado graciable». ROSEMBUJ ERIMOVICH, T.: *La transacción tributaria*. *op. cit.* Pág. 69, así como en «La transacción tributaria...». *op. cit.* Pág. 11.

31 O una condonación graciable de las cantidades debidas.

Así, en virtud de lo indicado, el acuerdo que se obtenga tendrá carácter vinculante para ambas partes al ser firmado y aprobado por la Administración, y en consecuencia, tendrá efecto de cosa juzgada, por lo que el contribuyente no podrá «*impugnar la liquidación practicada*», y la Administración, por su parte, no podrá «*aumentar la liquidación notificada ni tampoco lógicamente las sanciones*»³².

Por el contrario, en el supuesto de no alcanzarse un acuerdo, el contribuyente podrá interponer el correspondiente recurso ante la jurisdicción contenciosa, sin que ello implique la suspensión automática de la ejecución del acto administrativo de liquidación, ya que la misma deberá ser solicitada «*junto con el recurso administrativo y se mantiene hasta la primera decisión del tribunal jurisdiccional*»³³.

2.2. El arbitraje a través de comisiones mixtas como método para acercar posiciones en la reducción de conflictos tributarios

Junto a los métodos de resolución de conflictos tributarios a los que hemos hecho mención en el apartado anterior, coexisten además dentro del Ordenamiento Tributario Francés las Comisiones Departamentales mixtas, formadas por representantes tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente a través de instituciones corporativas; y cuyo objetivo primordial es el de arbitrar en aquellos conflictos que se pueden plantear entre la Administración y el contribuyente, para que con el acercamiento de sus posiciones se evite la vía jurisdiccional.

Procedamos por tanto a examinar sin ánimo exhaustivo, cómo están formadas y qué asuntos gestionan estas Comisiones Departamentales mixtas.

2.2.1. La Comisión Departamental de impuestos directos y de impuestos sobre la cifra de negocios

El artículo 59 A de la LPF va a ser el encargado de regular la «*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*»³⁴, como una comisión paritaria formada por los siguientes miembros, a saber:

- Un Presidente, con voto de calidad en caso de empate, que normalmente será el Presidente del Tribunal Administrativo, «*Tribunal Administratif*», o del Tribunal Administrativo de Revisión o «*Court Administrative d'Appel*»;
- Dos funcionarios de la Dirección General de Impuestos que tengan como mínimo el grado de Inspector-Jefe;
- Y tres representantes de los contribuyentes afectados, en donde uno de ellos deberá ser titulado mercantil o «*Expert Comprable*», cuando se trate de cuestiones relativas a impuestos directos.

32 SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45.

33 TOVILLAS MORÁN sigue afirmando que «la suspensión se obtiene de forma automática y queda condicionado su mantenimiento a la constitución de una garantía solicitada por el órgano de recaudación», que será el que «decide de forma discrecional si se exige una garantía», la cual «ha de cubrir, el principal más los intereses de demora». TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...». op. cit. Pág. 15.

34 Para un análisis más detallado sobre la «*Commission Départementale des impôts directs et taxes sur la chiffre d'affaires*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; o TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...». op. cit. Pág. 17.

De este modo, nos encontramos ante un ordenamiento tributario que con el propósito de resolver aquellos conflictos que puedan generarse en materia tributaria, va a reproducir de forma análoga el esquema adoptado por la Administración Tributaria Estadounidense, tal y como tendremos oportunidad de ver más adelante, al permitir que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo o «agreements» con los servicios de inspección tributaria que eviten, en la medida de lo posible, la vía judicial.

De entre sus funciones, posiblemente la principal sea la de efectuar valoraciones, normalmente de carácter consultivo, pero que son de gran ayuda a la hora de determinar la base imponible del impuesto toda vez que se inicie el procedimiento de investigación.

Respecto al procedimiento que se sigue en este tipo de Comisiones, podemos resumirlo de la manera que a continuación sigue:

En aquellos supuestos en lo que se produzca un desacuerdo entre la Administración y el contribuyente en materia de impuestos directos o impuestos sobre la cifra de negocios, el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito.

Durante ese plazo de treinta días otorgados al contribuyente, éste tendrá derecho a consultar en la Secretaría de la Comisión el informe administrativo, así como todos aquellos documentos en los que la Administración basa su postura.

Transcurridos los treinta días, la Comisión se reunirá con el firme propósito de que a través de esa reunión con las partes³⁵, y su actuación independiente e imparcial respecto de ellas, las posiciones de las partes se acerquen a través de mutuos asentimientos que ayuden a encontrar una solución a sus diferencias.

2.2.2. La Comisión Departamental de Conciliación

Por su parte, el artículo 59 B de la LPF va a regular la «*Commission Départementale des Conciliation*»³⁶, la cual estará formada por:

- Un Magistrado designado por el Ministro de Justicia, cuya función será la de actuar como Presidente;
- Cuatro representantes de la Administración;
- Un Notario;
- Y tres representantes de los contribuyentes afectados.

35 Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

36 Para un análisis más detallado sobre la «*Commission Départementale des Conciliation*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; o TOVILLAS MORÁN, J. M.: «Derechos y garantías...» op. cit. Pág. 18.

Su principal función será la de estimar la base imponible de los derechos de registro, «*droits d'enregistrement*», en aquellos supuestos en los que no exista acuerdo entre la Administración y el contribuyente; por lo que de ser así, y al igual que veíamos «*ad supra*», el contribuyente será convocado con una antelación previa de al menos treinta días a la fecha en la que la Comisión se reúna, para invitarle a hacerse oír o a presentar observaciones por escrito, período durante el cual el contribuyente podrá consultar todo aquellos documentos en los que se fundamenta la Administración, así como el respectivo informe administrativo.

Transcurrido el plazo concedido, la Comisión se reunirá³⁷ con el con el objetivo de que se evite la vía contenciosa, a través del mutuo entendimiento en la resolución de conflictos tributarios.

2.2.3. El Comité Consultivo para la represión del abuso de derecho

Este «*Comité Consultatif pour la répression des abus de droit*»³⁸ está formado por un Consejero de Estado que actuará como Presidente, un Consejero del Tribunal de Casación, un Profesor de Facultad de Derecho y el Director General de Impuestos.

Su función primordial es la de determinar, como su nombre indica, si existe un abuso de derecho en los actos de liquidación que emite la Administración³⁹. Así, si dicho Comité considera que es aplicable al caso el abuso de derecho, corresponderá al contribuyente probar ante la autoridad judicial la inexistencia del abuso de derecho y viceversa, es decir, si no existe abuso del derecho la Administración será la encargada de probar ante la autoridad judicial que efectivamente existe.

3. Mecanismos consensuales de resolución de controversias en el ordenamiento tributario británico⁴⁰

Un análisis de las diferentes técnicas convencionales de resolución de controversias de naturaleza tributaria insertas en el ordenamiento británico, nos obliga a empezar el mismo reflexionando escuetamente sobre el tipo de relación que existe entre el contribuyente y la Administración Tributaria Británica⁴¹.

En virtud de lo anteriormente indicado, es preciso poner de manifiesto que el buen funcionamiento de este sistema tributario depende, en gran medida, de la voluntariedad y veracidad del contribuyente a la hora de presentar su

37 Reunión en la que el contribuyente puede estar representado o asistido ante la Comisión por una persona que él elija, un mandatario, o por sus asesores.

38 Para un análisis más detallado sobre la «*Comité Consultatif pour la répression des abus de droit*», Cfr. SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional...* op. cit. Pág. 45; TOVILLAS MORÁN, J. M.ª: «Derechos y garantías...» op. cit. Pág. 18.

39 Vendría a ser algo parecido a lo recogido en nuestro Ordenamiento Jurídico Tributario en los artículos 15 y 16 LGT, es decir, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y a la simulación, respectivamente.

40 El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa y documentación tributaria que el «*Inland Revenue*» ofrece al contribuyente, y que puede ser consultado en la página Web <http://www.inlandrevenue.gov.uk/manuals/apmanual/>.

41 La Administración tributaria inglesa se encuentra integrada dentro del «*Treasury*», departamento que no sólo tiene competencias en materia de impuestos, sino que además es el encargado de presentar anualmente la «*Finance Acts*» o Ley de Presupuestos. Dentro del «*Treasury*», la gestión de impuestos especiales o derechos de aduanas le corresponde a «*The Board of Customs and Excise*», o bien a «*The Board of Inland Revenue*» si se trata de la gestión de los impuestos directos.

declaración tributaria; lo cual no es óbice para que la Administración Tributaria goce de ciertos poderes destinados a conseguir determinada información de aquellos contribuyentes que no cumplan de forma voluntaria con sus obligaciones tributarias.

Ante esta situación descrita, parece obvia la necesidad de llegar a una ecuanimidad⁴² que respete los derechos de los contribuyentes, de un lado, sin desprenderse la Administración de los poderes con los que se encuentra investida para llevar a cabo sus funciones, de otro.

Es la búsqueda de dicho equilibrio, lo que ha permitido que en las últimas décadas se hayan promulgado en Gran Bretaña una serie de normas que han permitido una reforma dentro de su ordenamiento tributario. Concretamente, nos estamos refiriendo, entre otras⁴³, a la «*Taxes Management Act*» de 1970⁴⁴ (en lo sucesivo, y siguiendo sus siglas en inglés, TMA) y la «*Taxpayer's Charter*»⁴⁵, o Declaración de los Derechos de los Contribuyentes.

De este modo, nos encontramos ante un ordenamiento tributario que con el propósito de resolver aquellos conflictos que puedan generarse en materia tributaria, va a reproducir de forma análoga el esquema adoptado por la Administración Tributaria Estadounidense, tal y como tendremos oportunidad de ver más adelante, al permitir que el contribuyente pueda llegar a un acuerdo o «*agreements*» con los servicios de inspección tributaria que eviten, en la medida de lo posible, la vía judicial.

3.1. Finalización de los procedimientos tributarios mediante *agreements*

Si centramos nuestra atención en la Sección 54, de la Parte V, del Capítulo 9 de la TMA, titulada «*Settling of appeals by agreement*», podemos observar como el ordenamiento tributario anglosajón va a articular una concreta técnica convencional de resolución de conflictos dentro de los procedimientos tributarios, al disponer la subsección primera que cuando el contribuyente exprese su intención de recurrir, y antes de que dicha reclamación sea resuelta por los tribunales, el inspector o cualquier otro funcionario autorizado del «*Board of Inland Revenue*» y la

42 En este sentido, se ha llegado a señalar que «al plantearse qué potestades administrativas era preciso reforzar surgió la preocupación por el contrapeso que las mismas habrían de requerir. Es decir, que se partía de una situación en la que los derechos del contribuyente gozaban de tales garantías que no era fácil para la Administración desplegar una lucha efectiva contra el fraude. Al tratar de equilibrar tal estado de cosas, procurando a las Agencias tributarias instrumentos jurídicos suficientes, se suscitó, de forma simultánea, el debate sobre los derechos que al contribuyente se habrían de reconocer». ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente...». *op. cit.* Pág. 91.

43 Entre éstas pueden incluirse la «*Acts Providing for individual taxes y la Customs and Excise Management Act*» de 1979.

44 Una versión actualizada de la «*Taxes Management Act*» de 1970 puede consultarse en <http://www.generalcommissioners.gov.uk/Documents/RulesLegislation/TMA1970ConsolidatedJan08.pdf>.

45 La «*Taxpayer's Charter*» va a pormenorizar los derechos de los contribuyentes en el desarrollo de los distintos procedimientos tributarios. En este sentido, ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S. afirman que «no se trata sino de un simple documento administrativo que sintetiza lo que el contribuyente puede esperar y exigir de la Administración en el desarrollo de los procedimientos destinados a la aplicación de los tributos. Y, sin embargo, no deja de tener un considerable significado emblemático como declaración de los principios a cuyo dictado aspira sujetarse la Administración en el desempeño de sus funciones propias». ROZAS VALDÉS, J. A.; HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: *ult. op. et loc. cit.*

Para ANDRÉS AUCEJO, en cambio, «de su naturaleza se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar». ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008. Pág. 19.

parte apelante, podrán llegar a un «*agreement*»⁴⁶, por escrito o de otra índole⁴⁷, a través del cual el importe de la deuda tributaria, los intereses y sanciones deberán ser confirmados, modificados, o bien, anulados.

De esta forma, el acuerdo adoptado entre la Administración y el contribuyente tendrá la misma fuerza vinculante que una resolución que haya sido dictada por los «*Commissioners*»⁴⁸ en apelación; a no ser que, tal y como dispone la subsección segunda de la ya citada sección 54 TMA, dentro de los treinta días siguientes a la fecha del acuerdo, el recurrente comunique por escrito al inspector o a cualquier otro funcionario competente de que desea renunciar a dicho acuerdo.

Y es que el ordenamiento tributario británico va a reconocer al contribuyente en la subsección cuarta de esta sección 54 TMA, la posibilidad de que retire el recurso que ha presentado contra el «*Board of Inland Revenue*» cuando así lo estime oportuno. Para ello, el contribuyente deberá comunicar por escrito o verbalmente al inspector o funcionario competente su intención de no continuar con el recurso, para que éste último decida si acepta o no la retirada del mismo.

En el supuesto de que sea aceptada, se considerará que existe un acuerdo entre el contribuyente y el inspector, por lo que el contenido del acuerdo se mantendrá inalterado.

Ahora bien, si tras haber transcurrido el plazo de treinta días desde la entrega de la comunicación de retirada del recurso el inspector o funcionario competente no le comunica por escrito al contribuyente su desacuerdo con la retirada del mismo, se considerará que Administración no está dispuesta a admitir su renuncia, o lo que es lo mismo, que las partes no han llegado a un acuerdo, por lo que el proceso seguirá su curso.

3.2. *Agreements* en materia de sanciones

La utilización por parte de la Administración Tributaria de técnicas convencionales no son una característica consustancial e intrínseca del procedimiento inspector británico, sino que su reflejo se extiende de igual manera al ámbito del procedimiento sancionador.

46 Sobre este particular, VASTA viene a resaltar cómo ante los «*agreement*» que tienen por objeto la determinación de la deuda tributaria, la Administración Tributaria inglesa deja a un lado las limitaciones que posee a la hora de celebrar un pacto con los contribuyentes. VASTA, A.: «L'agreement tributario in Gran Bretagna». *Revista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995. Págs. 876 a 884.

Para CERIONI, éste «*agreement*» no es un contrato, sino que más bien es un acuerdo de voluntades cuyos efectos se encuentran regulados por ley. CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000. Pág. 14.

47 A tenor de la subsección tercera de esta sección 54 del TMA, cuando el acuerdo no se realiza por escrito, las disposiciones anteriores no serán de aplicación a menos que los términos del acuerdo se hayan confirmado mediante una comunicación escrita entregada por el inspector al contribuyente o viceversa. De igual manera, las previsiones realizadas en el acuerdo en relación a la fecha de su eficacia, deben ser entendidas en referencia a la fecha de entrega de dicho aviso de confirmación.

48 Existe la posibilidad de que el contribuyente pueda interponer un recurso contra los actos dictados por el «*Board of Inland Revenue*», bien ante los «*Commissioners for the Special Purposes of the Income Tax*», o bien ante los «*Commissioners for the General Purposes of the Income Tax*». Mientras que estos últimos, comúnmente conocidos como «*General Commissioners*» se encargan de resolver aquellos recursos que se interpongan contra los actos de liquidación, imposición de sanción o contra todos aquellos actos que no reconozcan beneficios fiscales; los primeros, denominados «*Special Commissioners*», serán los encargados de resolver aquellos recursos que se interpongan por casos de «*Evación Tax, Petroleum Revenue Tax, Stamp Duties e Inheritance Tax*».

Además, el contribuyente tendrá derecho a «grabar la entrevista que tenga con un funcionario del área de revisiones, apelaciones o recaudaciones», pero para poder llevarlo a cabo, será necesario que lo notifique por escrito al IRS con una antelación mínima de diez días a la fecha de la cita.

Dentro del contexto descrito, el inspector del «Board of Inland Revenue» tendrá la potestad, no sólo de imponer, junto al pago de intereses de demora y recargos, una serie de sanciones como consecuencia de la constatación de una conducta negligente o fraudulenta del contribuyente; sino que además podrá, de manera previa o ulterior a la resolución judicial, exigir el pago de las mismas mediante el procedimiento formal establecido al efecto, anular el importe de los intereses y las sanciones, e incluso reducirlas⁴⁹ en virtud de un acuerdo con el contribuyente que eluda los perjuicios que puedan ocasionar a ambas partes el procedimiento formal de imposición de sanciones.

En este sentido, el «agreement» al que pueden llegar favorecerá a ambas partes, ya que el contribuyente recibirá *«un trato más favorable que si hubiera seguido el procedimiento normal de exigencia del pago en vía contenciosa»*, y por su parte, el «Board of Inland Revenue» *«se ahorra el trámite de tener que acudir a los Tribunales de Justicia para poder hacer efectivo el pago de la deuda evitando, de este modo, demoras en el cobro efectivo de la misma»*⁵⁰.

Para poder llegar a este acuerdo, será necesario que el contribuyente, antes de que se inicie el procedimiento formal de imposición de sanciones, remita una oferta al «Board of Inland Revenue» que comprenda la cantidad íntegra de la deuda tributaria, los intereses y la sanción.

En base a la oferta realizada, el «Board of Inland Revenue» podrá aceptarla o rechazarla, tras haber tenido en cuenta, fundamentalmente, la cantidad defraudada, su gravedad, la cooperación del contribuyente, y el hecho de que la regularización tributaria haya venido a instancia de oficio o haya surgido por iniciativa propia del contribuyente.

Así, en el supuesto de que el «Board of Inland Revenue» decida aceptar la oferta, dicha aceptación otorgará al «agreement» la misma fuerza vinculante como si de un contrato se tratara, por lo que en el supuesto de incumplimiento de la obligación de pago o demora del mismo, la Administración Tributaria podrá exigir al contribuyente el cumplimiento de la sanción que fue impuesta, reiniciar nuevamente negociaciones, e incluso podrá optar por anular el acuerdo.

Por el contrario, si el «Board of Inland Revenue» rechaza la oferta inicial realizada por el contribuyente, éste último estará obligado al pago íntegro de la deuda tributaria junto a los intereses, recargos y sanciones que le correspondan satisfacer; o bien, podrá interponer el correspondiente recurso ante los «Commissioners».

49 Concretamente, la Sección 102, Parte X, Capítulo 9 de la TMA recoge literalmente que «the Board may in their discretion mitigate any penalty, or stay or compound any proceedings for a penalty, and may also, after judgment, further mitigate or entirely remit the penalty».

50 CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.: «La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido». *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003. Pág. 45.

4. Procedimientos alternativos de resolución de conflictos en el ordenamiento tributario estadounidense⁵¹

Las relaciones tributarias existentes entre el contribuyente y la Administración Tributaria dentro del ordenamiento federal americano están asentadas sobre la base de las llamadas «*Alternative Dispute Resolution*»⁵² (en lo sucesivo ADR), las cuales constituyen un conjunto de procedimientos que buscan, no sólo dar rapidez y eficacia⁵³ a las controversias de carácter tributario por medio de una resolución consensuada, sino además ofrecer al contribuyente la oportunidad de alcanzar un acuerdo deseable, así como reducir con ello la lentitud, complejidad y coste económico⁵⁴ que supone optar por la vía judicial, a la que se podrá acceder en cualquier momento del procedimiento.

El cuadro que a continuación esbozaremos en la exposición de este apartado, pretende contemplar la aplicación de aquellas técnicas mediante las cuales el contribuyente puede llegar a un acuerdo con el «*Internal Revenue Service*» (Servicio de Impuestos Internos, en adelante IRS), agencia administrativa integrada dentro del Departamento del Tesoro, «*Department of Treasury*», cuya misión es la de «*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, aplicando las leyes tributarias de manera íntegra y justa para todos*»⁵⁵.

51 El presente apartado ha sido elaborado a partir de la normativa tributaria estadounidense, así como de la numerosa documentación que el «*Internal Revenue Service*» ofrece al contribuyente, y que puede ser consultada en la página Web <http://www.irs.gov>.

52 SERRANO ANTÓN las define como «un conjunto de procedimientos que sirven como alternativa a los procedimientos administrativos ordinarios de resolución de litigios, en los que generalmente, aunque no siempre, interviene un tercero neutral que ayuda o facilita la resolución del conflicto». SERRANO ANTÓN, F.: «La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos». *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996. Pág. 92. Para un estudio pormenorizado vid. DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas». *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993. Págs. 557 y ss.

53 En este punto, DELGADO PIQUERAS destaca que son «un instrumento de respuesta rápida y eficaz a los problemas sociales, menos gravosas y lenta que los tribunales». DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act...». *op. cit.* Págs. 562 y 563. De forma similar, SERRANO ANTÓN, F.: «La terminación convencional...». *op. cit.* Págs. 90 y 91.

54 Para ROZAS VALDÉS, en el ordenamiento americano «la vía judicial es extraordinariamente costosa e incierta [...] como consecuencia del principio general de condena en costas que se extiende tanto a la cobertura de los gastos de defensa como a los costes judiciales». ROZAS VALDÉS, J. A.: «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano». *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004. Pág. 57.

55 Misión que recoge expresamente el margen de la «*Publication 1 SP*» dedicada a «*Your Rights as a Taxpayer*», en la que se acopian y explican en la primera parte de esta publicación algunos de los derechos más importantes del contribuyente americano, como son: I. Protección de sus Derechos; II. Privacidad y Confidencialidad; III. Servicio Profesional y Cortés; IV. Representación; V. Solamente pague la cantidad de impuestos correcta; VI. Ayuda con problemas tributarios sin resolver; VII. Revisión de la Oficina de Apelaciones y Revisiones Judiciales; VIII. Condonación de ciertas multas e intereses. En la segunda parte de esta publicación se explican los procesos de revisión, apelación, recaudación y reembolso. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «*Your Rights as a Taxpayer*». *Publication 1 SP*. Rev. May 2005. Catalog Number 64731W. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1sp.pdf>.

Para ANDRÉS AUCEJO, de la lectura de la Carta de los Derechos del Contribuyente americano «se vislumbra el deseo de alcanzar una acción consensuada para resolver los conflictos que se susciten, buscando a tal fin un clima de colaboración entre los contribuyentes y el servicio de la administración tributaria a efectos de dirimir contiendas y no llegar a contenciosos siempre que ello se pueda evitar». ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa ... op. cit.* Pág. 19.

4.1. Entrevista con el contribuyente

Con la finalidad de cumplir la misión que *ad supra* mencionábamos, el IRS iniciará un procedimiento de revisión⁵⁶ a través de una selección previa de aquellas declaraciones de impuestos que puedan contener cantidades incorrectas.

Este proceso de selección o identificación de declaraciones puede llevarse a cabo, bien a través de programas informáticos, denominados «*Discriminant Inventory Function System*» (o por su acrónimo en inglés DIF), en virtud de los cuales se cataloga y barema a los contribuyentes en razón a la información contenida en declaraciones, estudios de revisiones realizadas en el pasado o en ciertas áreas identificadas en proyectos de cumplimiento tributario; o bien, la selección puede llevarse a cabo mediante información extraída de fuentes externas como periódicos, registros públicos o individuales, etc., en donde si se comprueba que la información contenida en estos medios es cierta y fiable, puede ser usada para seleccionar la declaración para su revisión.

Una vez realizada la selección, y comprobado por el IRS que la declaración de impuestos posee cantidades incorrectas, se procederá a, o bien enviar al contribuyente una carta en la que, además de indicarle las razones por las cuales el IRS considera que debe realizar un cambio en su declaración, se le solicitará información adicional que permita cotejar o completar la información reflejada en la declaración; o por el contrario, se le notificará de que se llevará a cabo una revisión de su declaración a través de una entrevista personal.

A aquella solicitud realizada por correo, el contribuyente podrá optar por pedir una entrevista personal con el funcionario encargado de la revisión, o podrá responder a la misma por correo proveyendo al IRS de la información solicitada o aportando una explicación. En base a esta segunda opción, el IRS podrá estar de acuerdo o no con el contribuyente, debiendo explicar en caso de desacuerdo las razones por las cuales se llevaría cabo el cambio en la declaración.

Si por el contrario, se le notifica al contribuyente que se va a llevar a cabo una revisión a través de una entrevista personal, o si como veíamos en el anterior párrafo, es el propio contribuyente el que solicita dicha entrevista, éste tendrá el derecho de pedir que la misma se realice en un lugar y a una hora conveniente para ambas partes, por lo que las revisiones no realizadas por correo podrán tener lugar en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, en la oficina de su abogado, contable o agente, o en una oficina del IRS.

Durante la revisión, el contribuyente puede representarse a sí mismo, o puede tener derecho a un representante⁵⁷ o cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas cualificadas para ejercer ante

56 Dentro de la *Publication 556* se describen las normas y procedimientos que el IRS sigue en las revisiones, los derechos de apelación de los contribuyentes tanto dentro del IRS como en el sistema de Tribunales Federales, y cómo presentar una reclamación de reembolso de impuestos ya pagados. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns, Appeal Rights, and Claims for Refund». *Publication 556*. Rev. May 2008. Catalog Numbre 15104N. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p556.pdf>.

57 La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la «*Declaration of Taxpayer Rights*», concretamente en la sección IV, que bajo el título «*Representation*» se recoge este concreto derecho al señalar que «usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante el IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.* Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él presente, deberá aportar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado «*Power of Attorney and Declaration of Representatives*», o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

el IRS, como pueden serlo un abogado, un contador público certificado, o una persona registrada para ejercer ante el IRS. Además, el contribuyente tendrá derecho a «*grabar la entrevista que tenga con un funcionario del área de revisiones, apelaciones o recaudaciones*»⁵⁸, pero para poder llevarlo a cabo, será necesario que lo notifique por escrito al IRS con una antelación mínima de diez días a la fecha de la cita.

Si tras realizar la revisión el examinador propone de forma justificada cambios en la declaración de impuestos del contribuyente, éste último podrá estar de acuerdo con dichos cambios, por lo que firmará el acuerdo y se procederá al pago del impuesto adicional que quizá deba, más los intereses de demora.

No obstante, en el supuesto de que el contribuyente no esté de acuerdo con alguna o con todas las determinaciones propuestas por el IRS, podrá explicar su posición al supervisor de la persona que emitió la determinación, solicitándole una reunión, si la revisión ha sido realizada en una Oficina del IRS; o por conferencia telefónica, si la revisión no tuvo lugar en la Oficina del IRS, sino que se llevó a cabo en el domicilio o en el trabajo del contribuyente, o en la oficina de su abogado, contable o agente.

Si de esta reunión mantenida con el supervisor ambas partes alcanzan un acuerdo, se cerrará el caso. Pero si el contribuyente todavía está en desacuerdo con las determinaciones propuestas por el IRS tras la reunión o conferencia con el supervisor, se procederá a redactar un informe en el que se explicará tanto la posición mantenida por el contribuyente como la del IRS.

A las pocas semanas de haberse celebrado la entrevista con el funcionario del área de revisiones o la reunión con el supervisor del mismo, el contribuyente recibirá en su domicilio una carta, conocida como la carta de los treinta días, «*30-day letter*»⁵⁹, en la que junto a la notificación de su derecho a apelar los cambios propuestos por el IRS en los treinta días siguientes a la recepción de ésta, se le acompaña una copia del informe de revisión en la que el funcionario encargado de la revisión o su supervisor explican la propuesta cambiada, un formulario de acuerdo o renuncia y una copia de la *Publication 5* que bajo el título «*sus derechos de apelación y cómo preparar una reclamación si usted no está de acuerdo*»⁶⁰, se condensan, como indica la denominación de la publicación del IRS, los múltiples derechos de apelación con los que cuenta el contribuyente, así como las distintas posibilidades que tiene éste para resolver sus diferencias cuando no está de acuerdo con una actuación del IRS.

Recibida la carta de los treinta días, por lo general, al contribuyente se le abrirá una vía tripartita que le permitirá optar entre una de las siguientes opciones:

En primer lugar, dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, podrá comunicarle al IRS que está de acuerdo con los cambios propuestos mediante la devolución del formulario de acuerdo firmado por el contribuyente, y procediendo al pago de la cantidad que deba más intereses de demora. Es necesario mencionar, aunque sea someramente, que en el supuesto de que el contribuyente no puede pagar la cantidad total que debe, podrá solicitar al IRS el pago fraccionado mensual, solicitud ésta que deberá ser aprobada por el IRS. No obstante,

58 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.* De igual manera, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Returns...». *op. cit.*

59 Carta que en nuestro ordenamiento tributario sería comparable a la propuesta de liquidación que contiene un acta con acuerdo.

60 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don't Agree». *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5.pdf>.

el IRS recomienda al contribuyente que considere «*otras alternativas menos costosas, tales como un préstamo bancario*»⁶¹.

La segunda vía por la que el contribuyente puede optar, es comunicarle al IRS dentro del plazo de los treinta días desde que recibió la carta, que va a ejercer su derecho a apelar su caso ante la Oficina de Apelaciones, «*Appeal Office*», del IRS.

Y por último, el contribuyente puede simplemente no hacer nada, por lo que si no responde a la «*30-day letter*» con una de las soluciones *ad supra* expuestas, o si más adelante no llega a un acuerdo con la «*Appeal Office*», el IRS enviará una nueva carta al contribuyente conocida como aviso de deficiencia, «*notice of deficiency*», o carta de los noventa días, «*90-day letter*», en virtud de la cual se le concede al contribuyente un plazo de noventa días desde la fecha de su recepción, ciento cincuenta días si se encuentra fuera de los Estados Unidos, para que presente una reclamación vía jurisdiccional ante el Tribunal Tributario o «*United States Tax Court*».

4.2. Fase de mediación

Si en fase de negociaciones administrativas no se alcanza un acuerdo, el contribuyente puede someter la cuestión a un tercero que actúe como mediador, quién a través de su intervención independiente e imparcial, le ayudará a encontrar una solución al gran número de conflictos que surgen, o pueden surgir, como consecuencia de una inspección o auditoria, de una oferta de compromiso, del perjuicio que pueda producirse por el reintegro de un fideicomiso, o por otro tipo de acciones, siempre y cuando éstas últimas no sean supuestos en los que no hay un precedente legal, hay un conflicto de fallos judiciales entre jurisdicciones, sean asuntos pertenecientes al Programa de Especialización Industrial, o se traten de cuestiones constitucionales.

Es lo que en el ordenamiento tributario estadounidense se denomina la «*Fast Track Mediation*» (en adelante FTM), o Vía Rápida de Mediación, regulada en la «*Publication 3605*»⁶² con el objetivo principal de ayudar a que el contribuyente resuelva las disputas que hayan surgido ante el IRS, por lo que para ello, el mediador será el encargado de facilitar la comunicación entre el contribuyente y el IRS, trabajando con ambas partes para recabar toda la información necesaria, incluidas las cuestiones involucradas y las posturas de las partes, para así comprender la naturaleza de la disputa para intentar solventarla.

Este procedimiento de FTM se inicia a instancia de parte del contribuyente, quien al no estar de acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, «*Agreement to Mediate*», en virtud del cual se le va a asignar al caso un miembro de la «*Appeals Office*» instruido en técnicas de mediación.

Transcurrida una semana desde la fecha en la que se firmó el acuerdo de mediación, el mediador asignado se pondrá en contacto con el contribuyente para explicarle brevemente el iter procedimental a seguir. Generalmente,

61 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Examination of Retruns...*», *op. cit.*

62 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Fast Track Mediation*», *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog Number 29749Q. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p3605.pdf>. De forma casi similar, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «*Examination of Retruns...*», *op. cit.*

es en esta primera toma de contacto, donde quedará fijado el día y el lugar dónde se celebrará la reunión o sesión de mediación.

Ni qué decir tiene, que para que la sesión de mediación sea fructífera, es necesario que estén presentes aquellas partes que tienen la autoridad de tomar decisiones, es decir, deberán personarse en esta sesión tanto el funcionario competente del IRS como el contribuyente, quién a su vez puede representarse a sí mismo en la sesión de mediación, o bien otra persona puede actuar en su nombre como su representante siempre que disponga de la adecuada autorización o poder notarial para actuar y para recibir información confidencial del contribuyente⁶³.

Con el propósito de ayudar a ambas partes a llegar a una solución mutuamente satisfactoria que sea conforme a la ley aplicable, el mediador puede dirigir encuentros tanto con cada una de las partes por separado, así como reuniones conjuntas con el contribuyente y el representante del IRS. Reuniones de mediación en las que el contribuyente puede retirarse en cualquier momento, y en las que aún quedando cualquier asunto sin resolver, el contribuyente mantendría intacto todos los derechos para recurrir⁶⁴.

Para concluir, cabe destacar entre las ventajas que ofrece la FTM, que se trata de un proceso rápido de solución de controversias, en el que existe un mediador entrenado a tal fin, el cual no impone en ningún momento una solución a las partes, sino que por el contrario, busca que se alcance el consenso en un lugar neutral para ambas. Además de lo señalado, no será necesario rellenar un escrito de propuesta para solicitar esta FTM, como ocurre en el proceso de alegaciones, tal y como tendremos oportunidad de ver a continuación.

4.3. Fase de apelaciones

Dentro de la ya mencionada *«Declaration of Taxpayer Rights»*, y concretamente en su apartado VII, titulado *«Appeals and Judicial Review»*, se recoge el derecho del contribuyente a realizar apelaciones, al señalar explícitamente que *«si usted no está de acuerdo con la cantidad de impuesto que adeuda o con ciertas acciones de recaudación que llevamos a cabo, usted tiene derecho a solicitar a la Oficina de Apelaciones que revise su caso»*⁶⁵.

Este derecho de apelación encuentra su desarrollo en la también ya reseñada *«Publication 5»* del IRS, que bajo el título *«Your Appeal Rights and How To Prepare a Protest If You Don't Agree»*, se acopian las indicaciones de cómo un contribuyente puede apelar la mayoría⁶⁶ de sus casos tributarios ante su Oficina Local de Apelaciones, *«Local Appeals Office»*, si no está de acuerdo con las determinaciones o cambios que ha realizado el funcionario del área de revisiones del IRS, ya que como indica dicha publicación, la *«Appeals Office puede resolver la mayoría de las*

63 Recordemos que para tal finalidad debe emplearse el Modelo 2848, *«Power of Attorney and Declaration of Representative»*. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: *«Fast Track Mediation»*. op. cit. De igual manera, DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: *«Examination of Returns...»*. op. cit.

64 Tal y como viene recogido en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: *«Your Appeal Rights...»*. op. cit.

65 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: *«Your Rights as...»*. op. cit.

66 Hacemos esta matización porque aunque un contribuyente no esté de acuerdo, la *«Appeals Office»* no va a considerar aquellas razones que no están dentro del alcance de las leyes tributarias, y para ello pone como ejemplo los motivos morales, religiosos, políticos, constitucionales, de conciencia, o similares a estos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: *«Your Appeal Rights...»*. op. cit.

Este procedimiento de FTM se inicia a instancia de parte del contribuyente, quien al no estar de acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación, solicitará una reunión con el supervisor del funcionario encargado de emitir las determinaciones. Si tras esta reunión no se alcanza un acuerdo, ambas partes firman un formulario denominado acuerdo de mediación, «Agreement to Mediate»

diferencias o desacuerdos sin necesidad de recurrir en la pérdida de tiempo y gastos que conlleva ir a juicios ante los tribunales»⁶⁷.

Este procedimiento de apelación o revisión se inicia mediante el envío, por parte del contribuyente insatisfecho con los cambios realizados a su declaración de impuestos, de una solicitud en la que se requiere una conferencia de apelación con un funcionario de la «*Appeals Office*» para que revise su caso. Es además posible, que a dicha solicitud se le acompañe, o de una solicitud para una «*Small Case Request*»⁶⁸ si la cantidad total para cualquier periodo impositivo no es mayor a veinticinco mil dólares americanos (25,000 \$), o de propuesta formal por escrito⁶⁹, la cual deberá de incluir:

- el nombre y apellidos del contribuyente, así como un número telefónico de contacto,
- un documento en el que se afirme que el contribuyente desea apelar las determinaciones del IRS ante la «*Appeals Office*»,
- una copia de la carta donde se muestran los cambios propuestos por el IRS y con los que el contribuyente no está de acuerdo,
- los fundamentos de hecho y de derecho en los que el contribuyente apoya su posición, y
- la firma del contribuyente junto con la afirmación, bajo pena de perjurio, de que la propuesta es verdadera; afirmación que se realizará como a continuación sigue: «*bajo pena de perjurio, declaro que he examinado los hechos declarados en esta propuesta, incluyendo los documentos que la acompañan si los hubiera, y que al mejor de mi conocimiento y entendimiento, son verdaderos, correctos y completos*»⁷⁰.

67 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*

68 Para solicitar una «*Small Case Request*», el contribuyente deberá de enviar una carta solicitando la consideración de apelaciones, indicando los cambios con los que no está de acuerdo, y las razones por las cuales no está de acuerdo. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

69 El contribuyente deberá presentar una propuesta por escrito en todos aquellos casos relacionados con los planes para empleados, organizaciones exentas, sociedades y corporaciones S, y en todos los demás casos en los que el contribuyente no los considere como «*Small Case Request*». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Retruns...». *op. cit.*

70 Concretamente, la *Publication 5* señala que: «under the penalties of perjury, I declare that I examined the facts stated in this protest, including any accompanying documents, and, to the best of my knowledge and belief, they are correct, and complete». No obstante, si el representante es el que prepara y firma la propuesta, será éste el que debe sustituir el texto señalado *ad supra* por una declaración que afirme que es el representante el que presenta la propuesta y los documentos que le acompañan, debiéndose hacer extensible la afirmación al hecho de si tiene o no conocimiento personal de los hechos declarados en la propuesta y que los documentos que la acompañan son verdaderos y correctos. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*

Recibida la solicitud, el personal de la «*Appeal Office*» acordará una cita con el contribuyente en un lugar y hora conveniente a ambas partes para discutir en la misma, todas las controversias con las que el contribuyente no está de acuerdo; y así, intentar llegar a un acuerdo en alguno o en todos los extremos de la comprobación que dio origen a la disconformidad.

Estas citas con el personal de la Oficina de Apelaciones se suelen realizar de manera informal, ya que dicho encuentro puede llevarse a cabo o por correspondencia, por vía telefónica o por medio de una reunión personal; citas en las que en principio no es necesario que el contribuyente vaya acompañado de un representante, ya que como apuntábamos anteriormente cuando hacíamos mención a la entrevista con el contribuyente, éste tiene derecho a representarse a sí mismo durante su conferencia de apelación. No obstante, y como ya tuvimos oportunidad de apreciar, si el contribuyente lo desea puede estar asistido por un representante o a cualquier otra/s persona/s que apoyen su posición, siempre que sean personas cualificadas para ejercer ante el IRS, cumpliendo este requisito un abogado, un contador público certificado o una persona registrada para ejercer ante el IRS⁷¹.

Cabe además precisar al respecto, que es importante que cuando se solicite una cita de apelación, tanto el contribuyente como su representante prevean a la «*Appeals Office*» de toda la información que le sea posible, ya que eso ayudará a que su apelación se procese con mayor celeridad, lo que a su vez traerá como consecuencia un ahorro de tiempo y dinero al contribuyente.

En virtud de lo aseverado hasta el momento, se desprende que nos encontramos ante una oficina administrativa dependiente del IRS destinada a recibir aquellas apelaciones que el contribuyente realiza cuando no está de acuerdo con las determinaciones realizadas por aquella; no obstante, pese a estar inserta dentro del mismo órgano administrativo, la «*Appeals Office*» es un oficina totalmente independiente y separada de aquella Oficina del IRS que tomó la decisión con la que el contribuyente está en desacuerdo⁷².

Por último, es importante recordar que si el contribuyente y la «*Appeals Office*» no logran un acuerdo en alguno o en todos los asuntos después de su conferencia de apelación, o si por el contrario, el contribuyente no desea apelar su caso, éste último, y siempre que se cumplan determinados requisitos procesales y jurisdiccionales⁷³, podrá plantear su caso al «*United States Tax Court*» (Tribunal Tributario Federal de los Estados Unidos), al «*United States Court of Federal Claims*» (Tribunal Federal de Reclamaciones de los Estados Unidos), o al «*United States District*

71 La representación constituye un derecho del contribuyente recogido en la «*Declaration of Taxpayer Rights*», concretamente en la sección IV, que bajo el título «*Representation*» se recoge este concreto derecho al señalar que «usted tiene derecho a representarse a sí mismo o con la debida autorización escrita, a que otra persona lo represente. Su representante deberá ser una persona que tenga permiso para representarlo ante el IRS, tal como un abogado, contador público autorizado o agente registrado». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Rights as...». *op. cit.*

Señalar que si el contribuyente desea que su representante le represente sin estar él delante, deberá presentar al IRS un poder notarial debidamente cumplimentado antes de que el representante pueda recibir o examinar la información confidencial. Este poder notarial se llevará a cabo a través del Formulario 2448 denominado «*Power of Attorney and Declaration of Representative*», o cualquier otro poder notarial debidamente escrito o una autorización para este propósito. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Returns...». *op. cit.*

72 Así lo recoge la *Publication 5* al matizar expresamente que «the Appeals Office is separate from (and independent of) the IRS Office taking the action you disagree with». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.* Afirmación de la que también se hace eco la DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Returns...». *op. cit.*

73 Tanto el funcionamiento de los diferentes Tribunales, sus competencias, así como los distintos requisitos procesales y jurisdiccionales, pueden consultarse en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Your Appeal Rights...». *op. cit.*; o en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE: «Examination of Returns...». *op. cit.*

Court» (Tribunal de Distrito Federal de los Estados Unidos), todos ellos cuerpos judiciales independientes y sin ninguna conexión con el IRS.

4.4. Servicio del Defensor del Contribuyente

El «*Taxpayer Advocate Service*»⁷⁴, o Servicio del Defensor del Contribuyente (TAS en adelante) se constituye, bajo la dirección del Defensor Nacional del Contribuyente, «*Nacional Taxpayer Advocate*», como una organización independiente dentro del propio IRS, existiendo en cada Estado al menos un «*Local Taxpayer Advocate*», o Defensor Local del Contribuyente, el cual contará con su propia oficina, o en su defecto, trabajará en las Oficinas de Resolución de Conflictos, «*Problem Resolution Office*», del IRS.

Esta independencia del TAS respecto del IRS se hace latente en dos niveles: en primer lugar, al exigirse mediante Ley que cada oficina del TAS asegure y mantenga los medios de comunicación independientes de otras oficinas del IRS, por lo que cada oficina tendrá un teléfono, un fax y una dirección postal separada del IRS; pero en segundo lugar, se establece la obligación de mantener la discreción de no divulgar al IRS ninguna de la información que el contribuyente le haya proporcionado, ni siquiera comunicar al IRS que el contribuyente se ha comunicado con ellos.

Entre las funciones que tiene asumido el TAS, encontramos las de satisfacer las necesidades de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, así como de ayudarles a resolver de forma gratuita todos aquellos problemas que tengan con el IRS; funciones que llevará a cabo de la siguiente manera:

- tramitando de manera inmediata e imparcial los problemas de los contribuyentes que no hayan sido resueltos por las vías normales del IRS;
- identificando y presentando al IRS aquellos asuntos que afectan a los derechos de los contribuyentes, aumentan la carga tributaria o crean problemas para los contribuyentes; o
- recomendando al Congreso cambios administrativos y legislativos a través del Informe Anual del Defensor Nacional del Contribuyente, «*Nacional Taxpayer Advocate's Annual Report*».

El procedimiento de ayuda del TAS se inicia en aquellos casos en los que el contribuyente ha intentado resolver un problema con el IRS y todavía sigue sufriendo una demora de más de 30 días para la resolución de su caso tributario, si no recibe respuesta en la fecha prometida, o si está sufriendo un perjuicio económico tal por parte del IRS que le impida satisfacer necesidades tales como vivienda, transporte o alimentación. En estos casos, el contribuyente puede solicitar la ayuda del TAS, ya que dicha organización está pensada para ser «*su voz frente al IRS*»⁷⁵.

74 DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 13266S. <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1546.pdf>. Para una información más actualizada de este servicio, puede consultarse la página del «*Taxpayer Advocate Service*» en el portal del IRS, concretamente en <http://www.irs.gov/advocate>.

75 Concretamente, en la primera página de la *Publication 1546* podemos observar como reza de manera textual y en mayúsculas el lema «YOUR VOICE AT THE IRS». DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

El contribuyente puede realizar la solicitud bien por teléfono, o bien mediante la presentación por fax o por correo, en una de las oficinas del «*Local Taxpayer Advocate*» más cercanas al domicilio del contribuyente, del formulario 911 sobre «*Solicitud de Ayuda al Contribuyente*»⁷⁶, en el que deberá de proporcionarse la siguiente información:

- nombre, dirección, número de seguro social o número de identificación del funcionario del IRS,
- número de teléfono del contribuyente, así como una indicación de cuáles son las mejores horas para poder ponerse en contacto con él,
- tipo de declaración tributaria y periodo impositivo implicado, y
- descripción del problema, soluciones previas por las que ha optado y si lo conoce, oficina u oficinas con las que se comunicó.

Entre las funciones que tiene asumido el TAS, encontramos las de satisfacer las necesidades de los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, así como de ayudarles a resolver de forma gratuita todos aquellos problemas que tengan con el IRS.

Una vez recibido el formulario 911, al contribuyente le será asignado un «*Taxpayer Advocate*» quien escuchará su punto de vista, y trabajará conjuntamente con él de manera imparcial e independiente para satisfacer sus preocupaciones, y seguirá su caso hasta la conclusión del mismo, a través del ofrecimiento de plazos para tomar decisiones, informando sobre el progreso del mismo, y aconsejando al contribuyente cómo evitar futuros problemas tributarios.

Para finalizar este apartado, creemos necesario reproducir las palabras manifestadas por el «*Nacional Taxpayer Advocate*», para quien «*el trabajo de un empleado del Servicio del Defensor del Contribuyente no termina hasta que él cierra un caso particular*», ya que «*los empleados del Servicio del Defensor del Contribuyente tienen, como parte de la descripción de sus funciones que aparecen en el estatuto, la responsabilidad de pensar sistemáticamente sobre su caso*»⁷⁷.

5. Bibliografía

- › ANDRÉS AUCEJO, E.: *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. IEF. Madrid. 2008.
- › CASANELLAS CHUECOS, M. y OLAY DE PAZ, M.: «La revisión de actos administrativos y el régimen sancionador tributario en el Reino Unido». *Quincena Fiscal*. Núm. 12. 2003.

⁷⁶ Conocido como «Request for Taxpayer Advocate Assistance (and Application for Taxpayer Assistance Order)». Para una completa información de cómo comunicarse con un «*Taxpayer Advocate*», Cfr. DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

⁷⁷ Palabras de NINA E. OLSON («*Nacional Taxpayer Advocate*») recogidas literalmente en DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNATIONAL REVENUE SERVICE. «Taxpayer Advocate Service». *op. cit.*

- › CERIONI, F.: *Gli accordi nel procedimento di accertamento delle imposte nel Regno Unito, in Germania, in Spagna ed in Francia*. Università degli Studi di Bologna. Bologna. 2000.
- › DELGADO PIQUERAS, F.: «La Administrative Dispute Resolution Act de los Estados Unidos: introducción, traducción y notas». *Revista de Administración Pública*. Núm. 2. 1993
- › DEPARTMENT OF TREASURY. INTERNAL REVENUE SERVICE: «Fast Track Mediation». *Publication 3605*. Rev. 09-2002. Catalog Number 29749Q
 - «Your Rights as a Taxpayer». *Publication 1 SP*. Rev. May 2005. Catalog Number 64731W.
 - «Your Appeal Rights and How to Prepare a Protest If You Don't Agree». *Publication 5*. Rev. 06-2005. Catalog Number 39269Z
 - «Examination of Retruns, Appeal Rights, and Claims for Refund». *Publication 556*. Rev. May 2008. Catalog Numbre 15104N
 - «Taxpayer Advocate Service». *Publication 1546*. Rev. 12-2008. Catalog Number 13266S
- › FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta». *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003.
- › JARROSSON, C.: «Les alternatifs de régleme nt des conflicts: presentatio générale». *Revue Internationale de Droit Comparé*. Núm. 2. 1997.
- › LOBENHOFER, M. y GARCÍA FRÍAS, A.: «Resolución alternativa de conflictos tributarios en Alemania: la aplicación en la práctica de los acuerdo sobre los hechos». *Quincena Fiscal*. Núm. 6. 2004.
- › PALAO TABOADA, C.: *Ordenanza Tributaria Alemana*. IEF. Madrid. 1980.
- › ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T.: *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Atelier. Barcelona. 2000.
 - «La transacción tributaria en Francia, Bélgica e Italia». *Quincena Fiscal*. Núm. 4. 2000.
- › ROZAS VALDÉS, J. A.: «La resolución de controversias tributarias en el ordenamiento americano». *Revista Técnica Tributaria*. Núm. 64. 2004.
- › ROZAS VALDÉS, J. A., HERRERA MOLINA, P. M. y MAURICIO SUBIRANA, S.: «Estatuto del contribuyente: una visión comparada». *Crónica Tributaria*. Núm. 94.2000.
- › SEER, R.: «Contratos, transacciones y otros acuerdos en derecho tributario alemán». AA. VV.: *Convención y arbitraje en el Derecho Tributario*. Marcial Pons-IEF. Madrid. 1996.

- › SERRANO ANTÓN, F.: *La terminación convencional en los procedimientos tributarios y otras técnicas transaccionales*. AEDAF. Madrid. 1996.
 - «La terminación convencional de los procedimientos tributarios en la experiencia de los Estados Unidos». *Crónica Tributaria*. Núm. 78. 1996.
- › TOVILLAS MORÁN, J. M.^a: «Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia». *Documentos*. IEF. Doc. Núm. 25/02. Pág. 13.
- › VASTA, A.: «L'agreement tributario in Gran Bretagna». *Revista di Diritto Tributario*. Núm. 10. 1995.

