
LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ACUERDO CONCLUSIVO VOLUNTARIO

EUGENIO SIDERIS¹

Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP);
Dirección General Impositiva (DGI) - Argentina

Revista de la Escuela del Cuerpo de Abogados del Estado | Otoño 2021 |
Año 5 N° 5 | Buenos Aires, Argentina (ISSN 2718-7187) | pp. 322-347

Resumen: En aquellos casos de incertidumbre el nuevo procedimiento permite incorporar la participación del contribuyente a fin de lograr la convergencia de criterios con la finalidad de alcanzar un acuerdo mediante la obtención de la más certera determinación de la deuda tributaria. Hemos indagado si el acuerdo conclusivo es en esencia un contrato o un acto administrativo y dado que la determinación se referirá a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la ley ha de aplicarse a unos hechos concretos llegamos a la conclusión que se materializa en un acto individual. La adhesión que efectúa el contribuyente al informe no crea ninguna obligación con fuerza de ley, ya que al ser actos autónomos e independientes no se da una concurrencia de voluntades de la que emane una vinculación, sino que esa conformidad constituye un acto preparatorio. Finalmente, de admitir la propuesta el Administrador Federal emitirá un acto que no podrá prescindir de los hechos determinantes y su cuantificación probados y aceptados en el acuerdo, por consiguiente, ese acto de aceptación mediante el cual se da validez y eficiencia al acuerdo será un acto resolutorio administrativo unilateral y no un contrato.

Palabras clave: Acuerdo; Acto administrativo; Acto Preparatorio; Adhesión

¹ Contador Público (UBA) Abogado (UNLP) Especialista en Derecho Tributario Facultad de Derecho (UBA) Jefe Int. División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Oeste AFIP-DG.



Abstract: In those cases of uncertainty, the new procedure allows incorporating the participation of the taxpayer in order to achieve convergence of criteria to reach an agreement by obtaining the most accurate determination of the tax debt. We have inquired whether the conclusive agreement is in essence a contract or an administrative act and given that the determination will refer to an obligation already born, establishing only the terms in which the law has made specific facts, we reached the conclusion that it materializes in a individual act. The adhesion that the taxpayer makes to the report does not create an obligation with the force law, since being autonomous and independent acts there is no concurrence of wills from which a connection emanates, but instead that conformity constitutes a preparatory act. Finally, if the proposal is admitted, the Federal Administrator will issue an act that will not be able to dispense with the determining facts and their quantification proven and accepted in the agreement, therefore, that act of acceptance through which the agreement is valid and efficient will be an unilateral administrative act resolution and not a contract.

Keywords: Agreement; Administrative act; Preparatory act; Adherence

1. INTRODUCCIÓN

La presente colaboración tiene como objetivo el análisis de la naturaleza jurídica del Acuerdo Conclusivo Tributario que ha sido incorporado al procedimiento de determinación tributaria.²

Situar cierto instituto en un determinado marco normativo propuesto permite obtener una esencia común a la situación expresamente prevista en éste los que podrán ser aplicados en forma implícita a dicho instituto cuando el mismo no lo prevea.

² Artículo 183 “Incorpórase como artículo sin número a continuación del artículo 16 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus mod...” TÍTULO VII - PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Ley 27430 sancionada el 27/12/2017, promulgada por Decreto 1112/2017 del 28/12/2017 y publicada en el Boletín Oficial el 29/12/2017 con vigente a partir del 30/12/2017 de acuerdo al Artículo 247.- “Este Título comenzará a regir al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial...”

El acuerdo tributario se caracteriza por exhibir un perfil negociador ya que la ley permite -en aquellos casos de incertidumbre de la obligación tributaria- la participación del contribuyente en la formación de su contenido que va a ir más allá del simple hecho de aportar aquella información o documentación de carácter tributario que sirva de base al fisco para dictar la posterior resolución unilateral; porque realmente la convergencia de criterios entre la Administración y el contribuyente tendrá la finalidad de alcanzar un acuerdo³ en búsqueda de la verdad material mediante la obtención de la más certera determinación de la deuda tributaria.

Dilucidar si el acuerdo conclusivo es en esencia un contrato o un acto administrativo, si la adhesión del particular a la propuesta fiscal tiene naturaleza transaccional y que tipo de acto es el dictado por el Administrador serán los puntos a tratar.

2. TEORÍAS DE LOS ACUERDOS TRIBUTARIOS

Los acuerdos tributarios entre la Administración y el contribuyente para la determinación ante la existencia de una relación incierta sobre los elementos de la obligación tributaria dentro del procedimiento fiscal participan de las siguientes posturas

a. Contractuales o iusprivatistas. Transacción

El acuerdo alcanzado entre el contribuyente y la administración fiscal, según esta corriente, se caracteriza por constituir actos jurídicos⁴, el cual se distingue por ser un acto privado que reglamenta para sus

³ Etman, Gustavo E., "La reforma tributaria ¿habilita un método alternativo para la resolución de conflictos?", *Doctrina Tributaria Errepar (DTE) 12/17 Reforma Tributaria 2018* págs. 274-276 considera "El método que se describe es, por lo menos en apariencia, el de la conciliación voluntaria. Claramente cabe mencionar como primera premisa que se han dejado de lado otros mecanismos alternativos para la resolución de conflictos como son la transacción, la mediación o el arbitraje, ...No incluye, desde un punto de vista técnico, el instituto de la conciliación".

⁴ Art. 259. CCCN- Acto jurídico. El acto jurídico es el acto voluntario lícito que tiene por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas.

autores una determinada situación jurídica, siendo su efecto inmediato constituir, modificar o extinguir entre las partes una relación jurídica y establecer la regla de conducta o el precepto por el cual deben regirse los recíprocos derechos y obligaciones que en virtud de esta relación recaen sobre las partes⁵ ubicando la naturaleza jurídica del acuerdo fiscal dentro de los posibles negocios bilaterales de naturaleza transaccional⁶.

b. Contrato declarativo o fijación

Expresan los autores que sostiene el carácter contractual del acuerdo que la terminación convencional del Procedimiento Tributario integra la actividad contractual de la Hacienda Pública que forman los contratos de Derecho Público donde su causa es la consecución del interés público a través de la participación de la voluntad del ciudadano en la formación de la decisión, de manera que el acuerdo versa sobre algún elemento de la relación jurídica que une a la Hacienda Pública con el particular que origina el surgimiento de efectos vinculantes para ambos intervinientes⁷.

Tesoro⁸ define al acuerdo “como una relación jurídica de derecho público de carácter sinalagmático, porque los efectos típicos del mismo

⁵ Giuliani Fonrouge Carlos María Derecho Financiero 10 ed. La ley Buenos Aires 2011. págs. 538-539 dice “ Primitivamente fue considerado ..., como una verdadera transacción, de características análogas, sino idénticas, a la transacción del derecho privado, es decir un contrato en el cual las partes intervinientes se hacen mutuas concesiones. Tenían para ello que el importe fijado en definitiva era el resultado de una puja entre el deudor y la administración, quienes luego de forcejeos documentaban el acuerdo logrado.”

⁶ Art. 1641 del CCCN “La transacción es un contrato por el cual las partes, para evitar un litigio, o ponerle fin, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones dudosas o litigiosas.”

⁷ Cassagne Juan Carlos El Contrato Administrativo Abeledo Perrot Buenos Aires 1999 Contratos sobre actos y potestades administrativas págs. 33-34 expresa: “Una figura contractual, regida por el derecho público, ...es la de los sustancialmente, la regulación, por vía bilateral, de actos y potestades administrativas que, aun cuando podrían serle impuestas unilateralmente al particular por la Administración, se considera conveniente para ambas partes,..., establecerlas en un marco contractual.

⁸ Tesoro. Principii di diritto tributario pág. 196 citado por Giuliani Fonrouge Carlos María ob. cit...

derivan directamente de la reunión del consentimiento del órgano administrativo y del contribuyente”.

González-Cuellar Serrano⁹ dice “... la terminación convencional del procedimiento se alcanza mediante un negocio jurídico de fijación, esto es, cuando la hacienda pública soluciona en forma definitiva una incertidumbre a través de la participación del particular en el procedimiento... los contratos declarativos o de fijación cuya finalidad genérica se centra en la búsqueda de una solución a la controversia existente entre las partes, que evite o ponga término a la inseguridad mediante la fijación de la relación jurídica. En palabras de García de Entrerría, el negocio jurídico de fijación concreta “el alcance de obligaciones que proceden de otra fuente, pero que no las crean, que eliminan la incertidumbre sobre su extensión y régimen.”

Concluye dicha autora¹⁰: “En efecto, el presupuesto de las negociaciones entre la hacienda pública y el particular consiste en la divergencia sobre una cuestión de hecho o la interpretación de una cuestión jurídica y su finalidad la aclaración de dicha controversia.”

Esta teoría sostiene que existe un límite de indisponibilidad que se refiere al contenido, es decir a la interpretación jurídica del supuesto concreto, pero no a la utilización de la forma del negocio jurídico para efectuar la determinación cuando exista previa habilitación legal de esta forma de actuación, como consecuencia de la autorización de ley para el accionar de la Administración Tributaria.¹¹

⁹ González-Cuellar Serrano María Luisa Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional Editorial Colex 1998 Madrid Pág. 77 Nota 151.

¹⁰ González-Cuellar Serrano ob. cit. pág. 81.

¹¹ De Palma del Teso A Los acuerdos procedimentales en el Derecho Administrativo Tirant lo Blanch. Valencia 2000 citado por Romero Flor Luis María Las actas con acuerdo en la ley y general tributaria y en el derecho comparado Ediciones de la Universidad de Castilla-la Mancha Cuenca 2010 pág. 58 y nota 98. dice sobre este contrato “el acuerdo mediante el que las partes buscan dar certeza a hechos o situaciones, o hacer incontrovertidas relaciones jurídicas que antes se hallaban inciertas por cualquier motivo...así, en aquellos casos en que las normas administrativas utilicen conceptos jurídicos indeterminados que permitan cierto margen de apreciación o se refieran a una esfera de la realidad cuyos límites no aparezcan bien precisados, las partes podrán celebrar un negocio de fijación. Mediante el negocio de fijación las partes verificarán en común el alcance y significado del concepto normativo indeterminado...”

En conclusión, esta postura considera que aun cuando el fisco desarrolla su potestad de forma concordada no lo hace resignando su autoridad que le ha sido otorgada para la protección del interés público, sino, por el contrario, considera que, en la búsqueda de capacidad contributiva a fin de satisfacer ese interés público resulta más conveniente tener en cuenta la voluntad del obligado tributario en la formación del acto de liquidación.

c. Unilateralista o iuspublicista

Esta doctrina no reconoce la existencia de una convergencia de voluntades de la que emanará la vinculación, sino una adhesión del particular a la propuesta de la Administración lo cual derivará en un acto administrativo que aprobará el acuerdo¹², donde la determinación del tributo corresponde exclusivamente a la Administración, como expresa Bilbao Estrada¹³ “ la actividad dirigida a la determinación de la base imponible u otro elemento de cuantificación de la obligación tributaria es comprendido en un acto unilateral caracterizado por el ulterior reconocimiento del contribuyente al *quantum* del tributo... de este modo, la concepción privatista cedería el puesto a una visión iuspublicista, consagrando el dogma de la indisponibilidad de la obligación tributaria y el principio de legalidad como los dos grandes pilares del Derecho Tributario”¹⁴

¹² Bilbao Estrada Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva Ley General Tributaria. IEF. Madrid. 2007 dice “Muestra de esta afirmación fue el significativo cambio de denominación...del término “concordato” al de “acertamiento con adhesión” – así como en su régimen jurídico a fin de disipar cualquier sospecha. En suma, se pretendía desterrar cualquier atisbo de negociación sobre la pretensión tributaria que pudiese inducir a pensar que la Administración discute, transige sin tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Derecho positivo.”

¹³ Bilbao Estrada. págs. 315-316 citado por Romero Flor Luis María ob. cit. pág. 62.

¹⁴ González-Cuellar Serrano ob. cit. Nota 92 Pugliese considera que el concordato era una transacción pero no la concebía en el sentido civilista sino como institución totalmente diversa a aquella y propia del derecho público y que a diferencia de la transacción que se produce en las relaciones jurídicas-privadas no tiene carácter contractual sino de acto unilateral.

Ferreiro Lapatza¹⁵ opina “existe una participación en el procedimiento que no tiene carácter contractual, sino que responde a un derecho reconocido por la ley a los ciudadanos para que éstos puedan actuar en el procedimiento. Dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo”.

Giuliani Fonrouge¹⁶ considera “... la posición más correcta y que mejor se adapta a las características del derecho financiero es aquella que considera el “concordato” como un acto administrativo unilateral. Así lo sostienen Ingrosso y Giannini, quienes estiman que no hay una convergencia de voluntades en un acto único, sino una adhesión o concordancia del contribuyente con el criterio sustentado por la administración, como lo ha establecido en art. 4º de la ley de 5 de enero de 1956, Nº 1, que habla de “adhesión del contribuyente a la determinación; en una palabra, no existe una nueva fuente de obligación (contractual), sino obligaciones recíprocas pero jurídicamente distintas.”.

Romero Flor¹⁷ opina “... esta teoría unilateralista o iuspublicista intenta aislar la participación del obligado tributario en la formación del tributo y, así, eliminar cualquier presunción de negociación por parte de la Administración y del sujeto pasivo en aras a determinar de forma consensuada la obligación tributaria”.

En definitiva, se evidencia un acto administrativo de determinación y una conformidad del contribuyente, son actos autónomos e independientes que aunque son necesarios para convertir en definitiva la determinación como bien expresa Bilbao Estrada, “la conformidad no sería el presupuesto de la manifestación de voluntad de la Administración, sino que ésta encontraría su justificación y fundamento jurídico en la potestad de determinación atribuida a la misma”, razón por la cual, “el contribuyente podrá prestar su adhesión o no a la propuesta administrativa, pero sin que ambos actos constituyan una unidad, dado que ésta es eventual y no necesaria para la validez del acto”.

¹⁵ Ferreiro Lapatza, J. J.: “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”. *Quincena Fiscal*. Núm. 9. 2003. pág. 14.

¹⁶ Giuliani Fonrouge Carlos María ob. cit. págs. 539-540.

¹⁷ Romero Flor Luis María ob. cit. pág. 62.

d. Acuerdo procedimental. Acto de trámite

Esta postura considera que existe una figura de naturaleza híbrida entre un acto unilateral del órgano al que el contribuyente presta su adhesión y la controversia de carácter dialogante entre fisco y contribuyente previa a la formalización unilateral, por lo que ante esta unión de elementos dispares, creen necesario recurrir a una combinación de ambas teorías para dilucidar la existencia de un acuerdo así como su eventual relación e integración con el posterior acto administrativo de determinación.

Romero Flor¹⁸ sostiene "... el acuerdo existente entre ambas partes, y por otro a salvaguardar la actuación unilateral encomendada a la Administración, lo que daría como resultado el combinar ambas teorías en una única figura "un acuerdo procedimental preparatorio de la postrera acta, a la que, eventualmente podría añadirse la conformidad del contribuyente...aquellas actuaciones conjuntas entre la administración tributaria y el contribuyente, consistentes en establecer de manera consensuada algunos de los elementos controvertidos del hecho imponible, con la intención de determinar de manera más efectiva la deuda tributaria; por lo que se tratará de actos preparatorios o de trámite, actos de trámite que se originan en el procedimiento tributario de inspección que finaliza con un acto administrativo resolutorio de liquidación, en el que se permite la participación del contribuyente para despejar las incertidumbres existentes en la obligación tributaria..."

En definitiva, estos acuerdos se referirán a una obligación ya nacida estableciendo únicamente los términos en que la ley ha de aplicarse a unos hechos concretos, acuerdos que se convertirá en un acto de trámite el que finalmente se materializa con el dictado de un acto administrativo en el que convergerá dicho acuerdo.¹⁹

3. CRITICA A LAS TEORÍAS PRIVATISTAS DE TRANSACCIÓN

Para poder diferenciar la figura de la transacción de la de los acuerdos analizaremos cada uno de los tres requisitos definidos para

¹⁸ Romero Flor Luis María ob. cit. pág. 21 y págs. 43-44 y nota 68.

¹⁹ Romero Flor ob. cit. págs. 65-71.

las transacciones i) el acuerdo de partes con finalidad extintiva ii) los renunciamentos recíprocos y iii) las obligaciones litigiosas o dudosas²⁰

a. El acuerdo tributario tiene una finalidad determinativa

El objetivo del acuerdo no persigue extinguir obligaciones sino lograr la eliminación de incertidumbre en la relación jurídica acercando de esa manera la determinación tributaria a la mejor lectura del hecho imponible²¹.

En el acuerdo tributario no se ve ningún tipo de transacción, ya que no participa de la característica de una finalidad extintiva sino determinativa en la búsqueda mediante el acuerdo de obtener el crédito fiscal preciso²² como expresa Jarach²³ “el acuerdo del contribuyente no significa transar sobre la pretensión fiscal, porque se trata de determinar mediante acuerdo cuál es la verdadera obligación que por la ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una determinación más exacta”.

²⁰ PTN Tomo: 214, Página: 149 Dictamen 126/1995 dictaminó “... transacción Es un negocio o acto jurídico de fijación que tiende a hacer cierta, o a poner fuera de discusión una situación determinada eliminando la incerteza de la relación. Los requisitos de la transacción son: el acuerdo de partes con finalidad extintiva, los renunciamentos recíprocos y las obligaciones litigiosas o dudosas (“res dubia”)...”

²¹ González-Cuellar Serrano ob. cit. pág. 78 dice “... la causa del contrato de fijación que da lugar a la terminación del procedimiento es la autocomposición de un conflicto derivado de la incertidumbre existente en relación a algún elemento de la obligación tributaria. Las partes buscan mediante la realización de aquel acuerdo, la eliminación por ellas mismas de una situación fáctica o jurídica de controversia relativas a la fijación del supuesto de hecho o cuestiones jurídicas referentes a la Obligación Tributaria.”

²² Folco Carlos M Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios Doctrina Tributaria Errepar Julio 2018 pág.725 dice “Es precisamente esta función la que obliga a la administración a ser objetiva, certera y justa; cuenta con los medios para ello y en su proceder debe adoptar todos los recaudos que sean necesarios para esclarecer la verdad de los hechos que se plantean.”

²³ Jarach Dino Curso Superior de Derecho Tributario Liceo Profesional Cima Buenos Aires 1969 págs. 166-167.

b. Inexistencia de concesiones recíprocas en el acuerdo

La figura de la transacción no puede considerarse para la materia tributaria, al no poder existir ningún tipo de renuncia del derecho público, dado que la norma civil requiere la necesidad que las partes hagan concesiones, renunciando y reconociendo derechos que sean recíprocos ya que cada parte lo hace en la medida que la otra también lo haga, porque eso llevaría a una extinción o derogación parcial de la obligación tributaria²⁴, en palabras del máximo tribunal²⁵ “El cobro de las cargas impositivas presupone no sólo la obligación de pago por parte de los sujetos pasivos (contribuyentes o responsables) sino al mismo tiempo, un derecho - obligación de la administración fiscal, que la inhabilita a transarlos o remitirlos - lo que impide presumir renunciaciones a la percepción de aquéllas.”

Por todo lo expresado y en razón que las normas tributarias participan del derecho público y por lo tanto del orden público²⁶ en consecuencia son normas de carácter imperativo²⁷ e irrenunciables²⁸

²⁴ Yedro Diuivigildo El novedoso acuerdo conclusivo voluntario Doctrina Tributario Editorial Errepar pág. 106 dice “...acuerdo, no es adecuada la tesis que ve en él un contrato y más específicamente una transacción. Ello porque la propia ley civil requiere para la transacción, que se tenga capacidad para disponer libremente de los derechos que forman el objeto del litigio... la Administración carece de atribuciones para disponer de los derechos del crédito que nacen a su favor con base en el poder de imperio que le otorga la ley 11.683 (principio de indisponibilidad de los recursos tributarios).”

²⁵ CSJN Fallos 308:1799 “Expreso Rool S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” 25 de setiembre de 1986 y en el mismo sentido Fallos 316:2832 considerando 5°.

²⁶ Atchabahian Adolfo Orden público en el derecho tributario La ley Lunes 16 de noviembre de 2015 pág. 2. dice “...la normativa integradora del derecho tributario, en tanto y en cuanto sus disposiciones sean concebidas e implementadas de conformidad con los preceptos que la Constitución Nacional ha previsto al respecto, y con las leyes que la reglamentan -con indispensable fidelidad a los preceptos de aquella- asumen la condición de configurar el orden público, para el cual es preciso dejar sentado que sus alcances no admiten excepciones para todos los sujetos comprendidos en la universalidad de un Estado de derecho.”

²⁷ Normas imperativas son las que las partes no pueden dejarlas sin efecto.

²⁸ Berliri “el impuesto es, por naturaleza, indisponible y no puede ser objeto de un contrato, en género, o de una transacción en especie”.

imposibilitando apartarse de sus prescripciones dado el carácter coercitivo de la norma, en fin una limitación de la voluntad particular, por lo cual tal como lo sostiene Giuliani Fonrouge, el crédito fiscal no puede ser afectado en su integridad e indisponibilidad ante la imposibilidad de acuerdo que lo dejen sin efecto y en particular la prohibición de transigir sobre derechos que comprometan el orden público como son las normas de derecho público tributario.

La función de recaudación corresponde al Poder Ejecutivo que el marco constitucional encomienda al Jefe de Gabinete “recauda las rentas de la Nación”²⁹ la que es asignada a la Administración Federal de Ingresos Públicos que tiene la función y facultad de aplicar, percibir y fiscalizar los tributos creados por las normas fiscales respectivas³⁰, es así que la competencia del poder ejecutivo en materia tributaria se limita a la aplicación de los impuestos y no a su posibilidad de transigir, atribución reservada al Poder Legislativo, quien tiene la facultad exclusiva de dictar leyes que creen o condonen y reduzcan el monto a pagar por los contribuyentes en base al principio de reserva de ley en materia tributaria, por ello dado el carácter público del interés tutelado de las contribuciones, el administrador de la recaudación de los tributos no puede disponer del crédito, sino que tiene como función, que simultáneamente es un derecho y una obligación, el cobro del crédito fiscal.³¹

Entonces, en el acuerdo no hay concesión, en el sentido de renuncia de derecho, sino una coincidencia de interpretaciones tendientes a

²⁹ Constitución de la Nación Argentina Artículo 100 inc. 7 Hacer recaudar las rentas de la Nación y ejecutar la ley de Presupuesto nacional.

³⁰ Artículo 3 Decreto 618/97 “La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS será el Ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación aplicando las normas legales correspondientes. Tendrá las funciones y facultades...a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas...”

³¹ Gómes de Sousa R. Compendio de Legislacao Tributaria 3° ed., Ed. Fin. S.A. 1960 pág.94 citado por Valdés Costa Ramón Los acuerdo entre la Administración y los contribuyentes ante el principio de la legalidad ob. cit. pág.8 dice “nao seria possivel no direito tributário, porque como já vimos, a atividade administrativa do lancamento é vinculada e obrigatoria, o que significa que a autoridade fiscal nao pode deixar de efectuar o lancamendto exatamente como manda a lei, nao podendo fazer concessões”.

esclarecer hechos y derecho, instrumentada mediante la opinión del informe del órgano impositivo y la adhesión del contribuyente que darán lugar al acto administrativo de determinación, en palabras de Jarach³² “... no es una transacción, precisamente por la razón dogmática de que repugna a la esencia del Derecho Tributario que la pretensión fiscal del Estado puede ser objeto de transacción”.

c. Acuerdo se aplica exclusivamente a la incertidumbre y no a la controversia

En la controversia es indiferente que las partes estén convencidas del fundamento de cuanto afirma o que les respalde el derecho, ya que mientras que la incertidumbre es un concreto estado de la situación jurídica material, presupuesto eventual del proceso, la controversia es una situación jurídica referida a una relación la incertidumbre procesal que deriva de la instauración de un proceso entorno a una situación jurídica.

Entonces solo tendrá cabida en el contexto del acuerdo la incertidumbre de la liquidación tributaria³³ quedando eliminada la posibilidad que se celebren acuerdo sobre los hechos comprobados.

d. Síntesis

El acuerdo que se base en la renuncia al derecho debe ser rechazado, en cambio aparece con más fuerza el fundamento de esclarecer los hechos y el derecho en los casos de una real existencia de incertidumbre a fin de evitar una controversia jurisdiccional consistente en la determinación de la obligación tributaria acorde a la ley.

³² Jarach Dino Curso Superior de Derecho Tributario Liceo Profesional Cima Buenos Aires 1969 pág. 166.

³³ Romero Flor Luis María ob. cit. pág.53 y nota 88. dice “ese intento por acercar las posiciones de la Administración y del contribuyente, no tiene por finalidad evitar un posible conflicto entre ellas, sino que más bien pretende despejar las incertidumbres existentes en la determinación de la obligación tributaria, dotando de certeza a un hecho o situación incierta”, no a través de la voluntad de las partes sino por medio de los elementos que se derivan de lo regulado por la norma jurídica.”

Por ello, dado que las normas tributarias, participan del derecho público³⁴ y por lo tanto del orden público, son normas de carácter imperativo e irrenunciables imposibilitando apartarse de sus prescripciones dado el carácter coercitivo de la norma, en fin una limitación de la voluntad particular tal como lo sostiene Giuliani Fonrouge, no puede afectarse la integridad e indisponibilidad del crédito fiscal ante la imposibilidad de acuerdo que lo dejen sin efecto y en particular la prohibición de transigir sobre derechos que comprometan el orden público como son las normas de derecho público tributario, concluyendo que la indisponibilidad del crédito fiscal se basa fundamentalmente en el principio de legalidad, no existe tributo sin ley que lo establezca³⁵ ya que el crédito fiscal es de carácter indisponible, nace de la ley y solo esta podría renunciar a ellos por lo tanto no puede ser objeto de transacción.

Entonces los requisitos establecidos para las transacciones no se observan en los acuerdos tributarios dado que su finalidad no es extinguir obligaciones sino efectuar una determinación mediante una colaboración de los contribuyentes tendiente a resolver las incertidumbres existentes sobre los elementos del hecho imponible no existiendo ningún tipo de concesión por parte de la administración fiscal sino que permitirá asegurar la más correcta determinación y limitando su aplicación en forma exclusiva a la existencia de hechos y derechos dudosos.³⁶

³⁴ Giuliani Fonrouge Carlos María Derecho Financiero 10 ed. La ley Buenos Aires 2011 pág. 25 dice “ A modo de síntesis, puede afirmarse con Sáinz de Bujanda que la adscripción del derecho financiero al derecho público está fuera de duda, ya se acoja como valido el criterio del interés que tutela, el del sujeto o la doctrina entre el carácter coercitivo y el dispositivo.”

³⁵ Art. 17 CN “... Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°...”

³⁶ Giuliani Fonrouge Carlos María ob. cit. pág. 539 expresa “La naturaleza de la actividad tributaria del Estado y el poder de imperio ejercitado, impiden hablar de un contrato de tipo privatista, aparte de la incapacidad en que se encuentra la administración para disponer de los derechos que constituyen el objeto de la controversia”.

4. CRITICA A LAS TEORÍAS CONTRACTUALISTAS EN GENERAL

a. Adhesión no crea derechos con fuerza de ley

Una primera cuestión para descartar su consideración como contrato³⁷ está dada por la adhesión que efectúa el contribuyente al informe del órgano de conciliación ya que si lo consideramos de carácter contractual veremos que su efecto será crear una obligación con fuerza de ley³⁸ lo que es negado por el Supremo Tribunal³⁹ al decir “Los impuestos no son obligaciones que emergen de los contratos: su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública”.

Por ello los derechos públicos, dentro de los cuales encontramos al derecho tributario, no son renunciables y eso es así porque están dirigidos a actuar en beneficio del interés público mediante una relación jurídica guiada a una finalidad pública como es la recaudación de los tributos.⁴⁰ como expresa el tribunal cimero⁴¹ “No existe acuerdo

³⁷ Yedro Diuvigildo ob. cit. págs. 106-107. opina “... el acuerdo no tiene en modo alguno la finalidad de sustituir con una regulación contractual la regulación legal de la relación jurídico tributaria, ni siquiera de completar esta con aquella, sino que sirve tan solo para encausar el procedimiento liquidatorio hacia la conclusión, haciendo constar que el contribuyente coincide con la Administración en la valoración de la situación de hecho, con los siguientes efectos para cada parte: a la Administración le servirán de base para sus decisiones los elementos sobre los que haya recaído el acuerdo, y el contribuyente no podrá interponer reclamación alguna que esté en pugna con la conformidad que él haya manifestado a través de la declaración jurada rectificativa presentada en cumplimiento del mismo.”

³⁸ Art 959 CCCN “Todo contrato válidamente celebrado es obligatorio para las partes...”

³⁹ CSJN Fallos 167:5 “Don Manuel Manrique y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero (Impuesto a la herencia” 28 de noviembre de 1932.

⁴⁰ Luqui Roberto Enrique Reflexiones sobre el concepto de orden público La ley 28 de abril de 2016 Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos aires págs. 1 y 2.

⁴¹ CSJN Fallos 318:676 “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)” 04/05/1995.

alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública.”

Por consiguiente, la adhesión del contribuyente al informe no crea ninguna obligación con fuerza de ley, sino que esa conformidad constituye un requisito necesario para el dictado posterior del acto final que emitirá el Administrador Federal surgiendo a favor del contribuyente su estabilidad.⁴²

b. Determinación mediante el acuerdo tiene carácter declarativo de la obligación tributaria

Los sostenedores del negocio jurídico de fijación no discuten que la causa del contrato resida en el nacimiento de la creación de la obligación tributaria, pues esta surge de la ley, no busca a diferencia de otros negocios jurídicos una modificación de la relación jurídica existentes entre partes, sino la fijación de una relación que ha llegado a ser incierta⁴³, es decir fija los elementos inciertos de una relación jurídica y persigue evitar un pleito.

Esta figura es cuestionada por Romero Flor⁴⁴ al decir “... el acto jurídico formado por la convergencia de voluntades entre Administración y contribuyente pone de manifiesto, al menos mentalmente, un cierto carácter negocial, en la medida en que su eficiencia vinculante no se rige por lo establecido por la ley sino por el concurso de apreciaciones de las partes, lo que a su vez constituye una manifestación de la autonomía privada de obligarse sobre un ámbito, el de la indisponibilidad de la obligación tributaria, que no puede reconocerse a ninguna de las partes; y de hacerlo, es decir, si se le dota a las partes con una fuerza jurídica de naturaleza negocial en dicho ámbito, ello sería completamente incoherente con el principio de legalidad que prevalece en el ordenamiento tributario...”

⁴² Art. 19 ley 11.683.

⁴³ González-Cuellar Serrano ob. cit. Pág. 81.

⁴⁴ Romero Flor Luis María ob. cit. págs. 60-61.

Por ello, la determinación no es de carácter constitutivo, sino que tiene carácter declarativo⁴⁵, implicando el mero reconocimiento y cuantificación de la obligación tributaria⁴⁶, que resulta ser un elemento necesario para que el Fisco pueda reclamar eficazmente su crédito tributario, evidentemente la obligación tributaria nace independiente del acto de determinación, es decir nace al configurarse el hecho imponible⁴⁷ independientemente de su determinación.

Por consiguiente, nuestra crítica radica en que para poder decir que existe un negocio jurídico entre las partes, nos obliga a pensar que la determinación efectuada en el marco de un acuerdo tributario adquiere el carácter constitutivo al crear través de esa forma de determinación los elementos determinantes de la obligación tributaria, pudiendo advertir que cuando surgen elementos relevantes que desvirtúan los que ha considerado el acuerdo, si nos basamos en la teoría contractual, dado el carácter constitutivo del acuerdo el mismo no podrá ser modificado, nuestra opinión en cambio es que en esos casos debe admitirse que se revoque el acto administrativo que acepto el acuerdo, ya que no se están teniendo en cuenta hechos que demuestran que los considerados oportunamente fueron falsos o inexistentes, siendo así, el proceso del acuerdo se basó en hecho que no fueron los reales, dado que de haberlos conocido no se hubiera llegado a ese acto,

⁴⁵ Jarach Dino El Hecho Imponible Abeledo-Perrot 3ª edición Buenos Aires 1982 . Prólogo a la tercera Edición págs. XII-XIII expresa "...el ejercicio de la potestad tributaria... que la misma se agota en el establecimiento de la norma jurídica sustancial que define los hechos imponibles en sus diferentes aspectos y determina los modos de satisfacer el crédito fiscal con el respeto de los derechos y garantías de la Constitución".

⁴⁶ Giuliani Fonrouge Carlos María ob. cit. pág. 424 expresa "... la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra ...la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídica tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo".

⁴⁷ Valdés Costa Ramón Instituciones de Derecho Tributario Ediciones Depalma Buenos Aires 1992 pág.10 expresa "hecho previsto hipotéticamente en la ley, cuyo acaecimiento es la condición necesaria y suficiente para que nazca..." la obligación tributaria lo que nos deriva al principio de reserva de ley en materia tributaria.

con la gravedad del carácter determinativo de la obligación tributaria que siempre debe respetar las normas sustantivas⁴⁸ que establecen el hecho imponible.⁴⁹

Por tal razón los acuerdos tributarios, que son una especie dentro del género de la determinación tributaria, nunca podrán ser constitutivos de la obligación tributaria sino solamente declarativos en cuanto a su interpretación de lo establecido por la ley y su estabilidad dependerá de la exactitud de comprobar que cada uno de los presupuestos del tributo previstos abstractamente en la ley se han verificado, fijando su precisa naturaleza y valorando los restantes elementos preestablecidos en la ley para determinar la medida de la obligación tributaria.

c. Inexistencia de una actividad de negociación entre fisco y el contribuyente para fijar consensualmente los elementos del hecho imponible

Según los contractualistas, en el acuerdo fiscal la función del obligado tributario no se limita a aceptar la propuesta que le realiza el órgano fiscal, sino por el contrario el contribuyente va a tener una participación activa, con la finalidad de lograr junto a la administración la determinación de la obligación tributaria, ello nos obliga a considerar que entre ambas partes existirá una negociación que se manifestará a través de un negocio jurídico bilateral.⁵⁰

Por el contrario, la normativa que fija el procedimiento del acuerdo limita la función del contribuyente a la adhesión o no a la solución

⁴⁸ El principio de legalidad de las normas sustantivas, que definen los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias, da preeminencia a la relación jurídica tributaria material subdividiendo de esa manera el derecho tributario sustantivo, que es el que regula todo lo relativo a la existencia y cuantía de la obligación tributaria, del derecho tributario administrativo, que se refiere a la aplicación de la norma material al caso en concreto en los diversos aspectos de la determinación.

⁴⁹ Jarach Dino El Hecho Imponible ob. cit. Prólogo a la segunda Edición pág. XVIII opina "El derecho tributario sustantivo, como lo he dicho en otras oportunidades, no es guía de la administración pública en su actividad de recaudación; es cierto lo contrario y que la actividad administrativa tiende solamente a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias propiamente dichas."

⁵⁰ González-Cuellar Serrano ob. cit. Pág. 82.

propuesta por el organismo fiscal, por lo tanto, en la legislación no se ve plasmada esa concurrencia activa del adherente, desapareciendo el sustento que el acuerdo es un negocio jurídico bilateral debido a la existencia de una negociación.⁵¹

Esto nos lleva a concluir que el procedimiento por el cual el contribuyente adhiere a la propuesta conciliadora no es un negocio jurídico de fijación ante la inexistencia legal de una participación directa simultaneidad y reciprocidad de consensos entre aquel y el fisco la que se limita a la mera acepción de la propuesta formulada por el organismo fiscal por parte del obligado tributario .

5. ADHESIÓN DEL CONTRIBUYENTE AL INFORME DE SOLUCIÓN CONCILIADORA. ACTO DE CARÁCTER UNILATERAL Y PREPARATORIO

El acuerdo conclusivo voluntario establece que una vez que el órgano de conciliación emita el informe con la propuesta de solución conciliadora, que puede no solo referirse a hechos y su cuantificación sino también a consecuencias jurídicas de los hechos, dará paso a la manifestación de voluntad del obligado tributario, quién deberá prestar su conformidad o rechazo.

De la adhesión del contribuyente nos interesa establecer si ese acto lo debemos considerar una negociación o contrato de fijación o

⁵¹ Damarco Jorge H El acuerdo conclusivo regulado por la ley 27.430 (primera parte) IMP – Práctica Profesional 2019-L, 86. punto IX.6 dice " Es cierto que no se trata de un acuerdo que se celebra después de una discusión y entendimiento entre las partes. Su génesis es distinta. Existe una decisión unilateral del juez administrativo, otro acto unilateral del órgano colegiado y, finalmente, un acto bilateral en el que las partes concuerdan sobre la materia que originó el procedimiento...En rigor, no existe una etapa conciliatoria distinta a la aceptación. Lo que precede al acuerdo es pura actividad unilateral de la administración tributaria realizada por el órgano colegiado. La conciliación se produce en el mismo acto de aceptación. No hay actos de conciliación antes del acuerdo, porque la administración y el contribuyente concilian con la aceptación de este último. Y como concluye con ese acto la controversia, el legislador lo denomina "acuerdo conclusivo" porque, en los términos de la norma, ese acuerdo pone fin, de modo definitivo a la controversia, una vez que es aprobado por el Administrador Federal de Ingresos Públicos."

simplemente un acto de carácter unilateral y asimismo saber en que etapa del procedimiento lo ubicamos.

a. ¿Negocio de fijación o acto de carácter unilateral?

Parte de la doctrina⁵² sostiene que nos encontraríamos con una manifestación de voluntad del contribuyente que conservaría su autonomía y carácter unilateral: la adhesión o conformidad⁵³, donde ésta será un acto del particular, previsto por la norma tributaria, como un reconocimiento al informe del órgano de conciliación, excluyéndose por lo tanto su naturaleza negocial dado que sus efectos se derivan de la ley en el marco de aplicación del procedimiento de determinación de la deuda tributaria.⁵⁴

En concreto y a pesar de la estrecha vinculación con el informe de órgano de conciliación, no se situaría al mismo nivel ni tendría el mismo valor jurídico, dado que no sería causa del mismo e influiría únicamente sobre sus efectos. El informe del órgano de conciliación constituiría

⁵² Calero Rodríguez, J. R.: "La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección" en la obra colectiva Estudios de derecho tributario. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979. Págs. 1.447 y 1.448. señala "la conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección es un acto jurídico del administrado, por el que se adhiere a todo o parte del contenido de un acto de instrucción formulado por el órgano de la Inspección de los tributos"; por lo que el sujeto pasivo, al expresar su conformidad, "no está negociando o conviniendo con el órgano inspector los extremos que han de constar en el acta, sino que simplemente se adhiere a lo determinado unilateralmente por el órgano administrativo".

⁵³ Navarro Egea, Mercedes "Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)". Quincena Fiscal. Núm. 10. 2001. Págs. 19 y 20. define a la conformidad como aquel "acto jurídico del obligado tributario que se corresponde con una declaración de voluntad mediante la cual acepta la propuesta presentada por el órgano competente y se somete al cumplimiento de las consecuencias jurídicas previstas por la norma tributaria".

⁵⁴ Ramallo Massanet, J.: "La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias" en Convención y arbitraje en el derecho tributario 1996 coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik. Págs. 233 y 234 dice "la conformidad constituye un acto de adhesión a la propuesta inspectora ... por lo tanto, no será el acuerdo de voluntades el que produce el efecto de manera directa e inmediata sino sólo de manera indirecta ya que al adoptar las partes las posiciones que la ley delimita recíprocamente se produce el efecto que ella también prevé".

el cumplimiento por parte de aquél de la función encomendada por el ordenamiento, mientras que la conformidad sería la adhesión a tal informe en su conjunto por parte del contribuyente permitiendo continuar con el procedimiento del acuerdo conclusivo voluntario descripto por la ley, por lo cual, no se observa ninguna presunción de negociación por parte de la Administración y del sujeto pasivo en aras a determinar de forma consensuada la obligación tributaria.

En consecuencia, no existiría ninguna interferencia entre el acto del informe y la conformidad del contribuyente⁵⁵, siendo el primero completamente autónomo, la propia ley establece que el órgano de conciliación estará compuesto exclusivamente por funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos, constituyendo los mismos actos individuales independientes entre ellos, aunque ambos son necesarios para convertir en definitiva la determinación, dado que el primero sería expresión de un administración pública, el órgano de conciliación y el otro constituiría un acto de adhesión al informe emitido, pudiendo ubicarlos en la categoría jurídica de actos preparatorios o de trámite .

Por ello, no nos hallamos ante un acto jurídico bilateral dado que no existe una simultaneidad y reciprocidad de consensos que se exteriorice mediante actividad de negociación entre ambas partes para fijar consensualmente los elementos de cuantificación referidos, sino que el sujeto pasivo se encuentra ante un acto relevante de la administración, el informe, al que no puede más que prestar su adhesión o rechazo siendo un acto unilateral, en definitiva, no surge del mecanismo establecido por la ley ninguna negociación de fijación al carecer de la simultaneidad de consensos entre el fisco y el contribuyente a la deuda tributaria por lo tanto serán actos necesarios del posterior acto unilateral de determinación.⁵⁶

⁵⁵ Giannini A D I concetti fondamentali del Diritto tributario. Unione Tipografico' Editrice Torinese, Turín, 1956 citado por González-Cuellar Serrano ob. cit. Nota 92 manifestó que "las voluntades, la de la Administración y la del administrado, permanecen jurídicamente distintas, siendo la primera la del ejercicio de un poder y dando vida a una resolución, y la segunda, la condición para que dicha resolución pueda ser emanada en un momento determinado y con unos efectos concretos".

⁵⁶ Gordillo Agustín Tratado de derecho Administrativo Tomo I Parte General Capitulo X-6 punto 4.2 5° edición Fundación de Derecho Administrativo define a los actos no jurídicos o actos de la administración como "decisiones,

b. ¿Acto definitivo o acto preparatorio?

Al igual que el informe de la Comisión, la adhesión del contribuyente a sus términos es un acto preparatorio o de trámite, ya que uno de los efectos principales es su necesaria existencia, como causa y validez, para la emisión del acto administrativo definitivo de aceptación del acuerdo por parte de la máxima autoridad del organismo fiscal.

Entonces la adhesión efectuada por parte del contribuyente a la solución propuesta por parte de la administración no constituye el acto final, en razón de no tener efectos directos⁵⁷ sobre la determinación del crédito tributario, sino un acto intermedio⁵⁸, ya que acto administrativo será el emitido por el Administrador Federal el que aceptará o rechazará la propuesta de acuerdo con adhesión.

En síntesis, la conformidad que preste el contribuyente al informe fiscal corresponderá a la categoría jurídica de actos preparatorio o de trámite⁵⁹ tendientes a la formación de la voluntad del Administrador Federal ya que serán requisito necesario para continuar el procedimiento y simultáneamente la causa que contendrá el acto administrativo de aprobación por parte del Administrador .

declaraciones o manifestaciones realizadas en ejercicio de la función administrativa, que no producen efectos jurídicos directos respecto de un sujeto de derecho.”

⁵⁷ PTN 243:279 Dictamen N° 438/02. 05 de noviembre de 2002. Expte. PTN N° 01-0182036/02. Ministerio de Economía. dictaminó “... los dictámenes son actos preparatorios tendientes a la formación de la voluntad de la Administración y, por ende, no son actos administrativos ... (v. Dictámenes 181:151; 183:150; 185:174; 235:175 y 239:314). ... la nota típicamente definitoria del acto administrativo es la producción directa e inmediata de efectos jurídicos. Consecuentemente, los dictámenes carecen, técnicamente de esa condición, en tanto ellos no afectan de modo directo e inmediato la esfera jurídica de los administrados, (Conf. Dictámenes, 181: 151, 183: 150, 185: 174, 233: 175).

⁵⁸ Recordemos que este acto no es recurrible por ser una medida preparatoria (art. 80 de la reglamentación del decreto-ley 19.549/72).

⁵⁹ “Las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la Administración, no son recurribles Todos estos actos, llamados lato sensu actos de la administración, caben dentro del concepto de las llamadas “medidas preparatorias,” de las que el art. 80 de la reglamentación del decreto-ley 19.549/72 dice que no son recurribles directamente.

6. ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO DE APROBACIÓN POR PARTE DEL ADMINISTRADOR FEDERAL

En procura de la búsqueda de la verdad objetiva⁶⁰ o legalidad la ley faculta al organismo fiscal en aquellos casos donde aparece incertidumbre para la determinación de la obligación tributaria a tener un dialogo más cercano con el contribuyente que permita despejar el halo de indeterminación de ese concepto en reemplazo del procedimiento estrictamente unilateral de resolución.

Ese procedimiento alternativo permite al Fisco someter las actuaciones ante el órgano conciliador, que puede emitir un informe recomendado una solución conciliadora que en caso de obtener la adhesión del contribuyente pasaran a consideración del Administrador Federal quien de aceptar la solución conciliadora la transforma en Acuerdo Conclusivo Voluntario⁶¹ que se exterioriza mediante un acto que tendrán la categoría jurídica de un acto resolutorio administrativo⁶² unilateral⁶³ y no de un contrato⁶⁴, consistente en una declaración

⁶⁰ Ivanega Miriam Mabel El alcance del principio de la verdad material en el procedimiento administrativo. "... la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias, con independencia de cómo han sido alegadas por las partes, supone que se deseche como han sido alegados y en su caso probados por las partes, supone que se deseche la prevalencia de los criterios que aceptan como verdaderos algo que no lo es o que nieguen la veracidad de algo que lo es. Ello porque con independencia de lo que hayan aportado, la Administración siempre debe buscar la verdad sustancial como mecanismo para satisfacer el interés público.

⁶¹ Art. A cont. del art 16 5to párrafo ley 11.683.

⁶² Gordillo Tratado tomo I capitulo X pág.11 define al acto administrativo como "una declaración unilateral realizada en ejercicio de la función administrativa „que produce efectos jurídicos individuales en forma directa.

⁶³ Zornoza Pérez Juan Que podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho tributario Español Crónicas Tributarias Numero 77/1996 dice "el acto de determinación que se dicte fijando el resultado final no podrá surgir por voluntad de las partes, sino que "la potestad liquidadora se ejerce siempre mediante un acto administrativo unilateral, de modo que el contribuyente no puede participar en el acto de determinación propiamente dicho".

⁶⁴ Ferreiro Lapazta, J. J ob. cit., Pág.14. sostiene que "existe una participación en el procedimiento que no tiene carácter contractual, sino que responde a un derecho reconocido por la ley a los ciudadanos para que éstos puedan

unilateral⁶⁵ realizada en cumplimiento de la función administrativa⁶⁶ impositiva⁶⁷ mediante el cual determinar la obligación tributaria⁶⁸ consolidando el acuerdo donde la participación del sujeto pasivo se limitó a prestar conformidad al informe emitido por el órgano de conciliación⁶⁹ son la causa⁷⁰ o requisito necesario y justifican la existencia y el dictado posterior del acto administrativo⁷¹.

actuar en el procedimiento. Dentro de este procedimiento puede tener lugar un acuerdo”.

⁶⁵ Nos referimos en esta parte, a los actos administrativos de carácter individual excluyendo por lo tanto del análisis las normas generales, siguiendo a Gordillo en la nota anterior los reglamentos administrativos dictadas por el organismo fiscal en el marco del artículo 7 (normas generales obligatorias reglamentarias) y del artículo 8 (normas de interpretación con carácter general) establecidas ambas en el Decreto 618/97.

⁶⁶ Gordillo ob. cit. Tomo I Capítulo IX pág.48 dice “función administrativa es :...la actividad que realiza los órganos administrativos y autoridades administrativas independientes (criterio subjetivo)...”.

⁶⁷ Alessi define la función tributaria como la función dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios por el Estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones (citado por Rodríguez María José ob. cit. Págs.45-46).

⁶⁸ Jarach Dino Curso Superior de Derecho tributario ob. cit. pág.390-391 dice “... es materia fundamental del derecho administrativo el procedimiento de determinación de las obligaciones tributarias en toda la parte que compete a los organismos administrativos...”.

⁶⁹ Folco Carlos M. ob. cit. pág.730 dice “ La aprobación del acuerdo es un acto administrativo por lo cual de manera insoslayable deberá reunir los requisitos exigidos por la ley de rito fiscal y los previstos en la ley 19549 y modificaciones de procedimientos administrativos, de aplicación supletoria. En sentido contrario Yedro Diuvigildo ob. cit. Doctrina Tributario Editorial Errepar. pág.112 opina en cuanto al acto emitido por el administrador “... no tratarse de un acto administrativo (dictado conforme a las previsiones del artículo 7 ley 19549 y del art 17 ley 11.683.

⁷⁰ Ley 19549 art. 7 inc. b.

⁷¹ Publiese M. Instituciones de Derecho tributario. Alfonso Cortina, tr., Fondo de Cultura, Méjico, 1976. Pag. 189 citado por González-Cuellar Serrano ob. cit. Pág. 61.

7. CONCLUSIÓN

El objetivo del acuerdo es lograr la eliminación de incertidumbre en la relación jurídica acercando de esa manera la determinación tributaria a la mejor lectura del hecho imponible.

Por lo tanto, el acuerdo tributario no vislumbra ningún tipo de transacción, ya que no participa de las características básicas de esta figura dado que no persigue extinguir sino determinar la existencia de la obligación y su medida y tampoco podemos referirnos a renunciamientos recíprocos sino lo que se busca mediante el acuerdo es la más exacta y correcta determinación la cual debe asegurar el imperio de las normas sustantivas reguladoras de los elementos esenciales de la obligación prevaleciendo el cumplimiento al principio de la búsqueda de la verdad objetiva.

Tampoco observamos su naturaleza de contrato de fijación dado que la adhesión que efectúa el contribuyente no crea derechos con fuerza de ley ya que la determinación que surge del acuerdo tiene carácter declarativo como expresa Valdes Costa⁷² “En los acuerdos, ambas partes de la relación jurídica actúan en colaboración para facilitar la más correcta aplicación de la ley al caso en concreto” y finalmente no se advierte normativa que indique una participación directa simultaneidad y reciprocidad de consensos entre aquel y el fisco la que se limita a la mera acepción de la propuesta formulada por el organismo fiscal por parte del obligado tributario .

Según nuestra opinión, la conformidad del contribuyente al informe del órgano de conciliación se ubica dentro de la categoría jurídica del acuerdo procedimental que no sustituye la determinación de la obligación tributaria, sino que se incorpora dentro de la misma como un acto preparatorio.

Finalmente, en caso de ser aceptado la propuesta el Administrador Federal emitirá un acto definitivo que no podrá prescindir de los hechos determinantes y su cuantificación ni de la aplicación que han sido probados y aceptados en el acuerdo, por consiguiente, ese acto de

⁷² Valdés Costa Ramón Los acuerdo entre la Administración y los contribuyentes ante el principio de la legalidad ob. cit. Pág. 7.

aceptación mediante el cual se da validez y eficiencia al acuerdo conclusivo voluntario seguirá siendo un acto resolutorio administrativo unilateral y no un contrato.

BIBLIOGRAFÍA

- Atchabahian Adolfo Orden público en el derecho tributario La ley Lunes 16 de noviembre de 2015.
- Calero Rodríguez, J. R.: “La conformidad del sujeto pasivo con las actas de inspección” en la obra colectiva *Estudios de derecho tributario*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1979.
- Cassagne Juan Carlos El Contrato Administrativo Abeledo Perrot Buenos Aires 1999 Contratos sobre actos y potestades administrativas. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fallos
- Fallos 167:5 “Don Manuel Manrique y otros contra la Provincia de Buenos Aires, sobre devolución de dinero (Impuesto a la herencia” 28 de noviembre de 1932.
 - Fallos 308:1799 “Expreso Rool S.A. c/ Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” 25 de setiembre de 1986.
 - Fallos 318:676 “Horvath, Pablo c/ Fisco Nacional (DGI.) s/ ordinario (repetición)” 04/05/1995.
- Damarco Jorge H El acuerdo conclusivo regulado por la ley 27.430 (primera parte) IMP – Práctica *Profesional 2019-L*, 86.
- Etman, Gustavo E., “La reforma tributaria ¿habilita un método alternativo para la resolución de conflictos?”, *Doctrina Tributaria Errepar (DTE)* 12/17 Reforma Tributaria 2018 pág. 276.
- Ferreiro Lapatza Juan José Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta” *Quincena Fiscal*. Número 9, 1993.
- Folco Carlos M. Breve análisis de los acuerdos conclusivos voluntarios *Doctrina Tributaria Errepar* .
- Giuliani Fonrouge Carlos María Derecho Financiero 10 ed. La ley Buenos Aires 2011.
- González-Cuéllar Serrano M. Luisa Los Procedimientos Tributarios: Su terminación transaccional Editorial Colex Madrid 1997.

- Gordillo Agustín Tratado de derecho Administrativo Tomo 1 Parte General 5° edición Fundación de Derecho Administrativo.
- Ivanega Miriam Mabel El alcance del principio de la verdad material en el procedimiento administrativo.
- Jarach Dino El hecho imponible Abeledo-Perrot 3° edición Buenos Aires 1982.
- Jarach Dino Curso Superior de Derecho Tributario Liceo Profesional Cima Buenos Aires 1969.
- Luqui Roberto Enrique Reflexiones sobre el concepto de orden público La ley 28 de abril de 2016 Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires.
- Navarro Egea, Mercedes “Notas sobre la conformidad del interesado con las actas de la inspección (II)”. Quincena Fiscal. Núm. 10. 2001. Procuración del Tesoro de la Nación. Dictamen
- Tomo: 214, Página: 149 Dictamen 126/1995.
- Tomo 243: Página 279 Dictamen N° 438/02. 05 de noviembre de 2002.
- Ramallo Massanet, J.: “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias” en Convención y arbitraje en el derecho tributario 1996 coord. por Gabriel Elorriaga Pisarik.
- Rodríguez María José El acto administrativo tributario Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma 2004.
- Romero Flor Luis María Las actas con acuerdo en la ley y general tributaria y en el derecho comparado Ediciones de la Universidad de Castilla-la Mancha Cuenca 2010.
- Valdés Costa Ramón Los acuerdo entre la Administración y los contribuyentes ante el principio de la legalidad Montevideo 1986.
- Valdés Costa Ramón Instituciones de Derecho Tributario Ediciones Depalma Buenos Aires 1992.
- Yedro Diuigildo El novedoso acuerdo conclusivo voluntario Doctrina Tributario Editorial Errepar.
- Zornoza Pérez Juan ¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario Español Crónica Tributaria N° 77/1996.