



USAID
FROM THE AMERICAN PEOPLE



USAID LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT
Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración
Tributaria en América Latina y el Caribe
Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones

Preparado por: David Crawford

Agosto 2013

Contrato Número: EEM-I-00-07-00005-00

Esta publicación fue producida para revisarse por la Agencia Internacional para el Desarrollo de los Estados Unidos. La publicación fue preparada por Deloitte Consulting LLP.

Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe

Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones

Nombre del Programa:	USAID Leadership in Public Financial Management (LPFM)	
Oficina Patrocinadora:	USAID/LAC	
Número de Contrato:	EEM-I-00-07-00005-00	Orden de Trabajo: 11
Contratista:	Deloitte Consulting LLP	
Fecha de Publicación:	31 de agosto de 2013	

Autores

David Crawford
Experto en la Materia
USAID/LPFM
e-mail: davidacrawford2001@yahoo.co.uk

Descargo de responsabilidad

Las opiniones del autor expresadas en esta publicación no reflejan necesariamente los puntos de vista de USAID o del Gobierno de los Estados Unidos.

Tabla de Contenido

Lista de Siglas y Abreviaturas	4
RECONOCIMIENTOS:	5
Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones	6
11.1. Prácticas Líderes	10
11.1.1. Motivos de Apelación y Documentación	10
11.1.2. Proceso de Apelación	11
11.1.3. Litigio Tributario	14
11.1.4. El Contribuyente y su Acceso a la Información	16
11.1.5. Acuerdos de Mediación y Conciliación	17
11.1.6. Costos	19
11.1.7. Pago de una Tasación	20
11.1.8. Plazo de Tiempo para la Objeción	21
11.1.9. Percepción del Contribuyente	22
11.1.10. Entendiendo el Sistema de Apelaciones del Contribuyente	22
11.2. Tendencias Comunes	24
11.2.1. Oportunidad	25
11.2.2. Defensor Tributario	26
11.3. Madurez de la Administración Tributaria	28
11.4. América Latina y el Caribe	30
11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices	32
REFERENCIAS:.....	34

Lista de Siglas y Abreviaturas

Sigla	Definición
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CRA	Agencia Tributaria de Canadá
GST	Impuesto sobre bienes y servicios (Canadá)
IRS	Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés - Estados Unidos)
IVA	Impuesto al valor agregado
LAC	Latinoamérica y el Caribe
NIT	Número de identificación tributaria
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PAYE	Retención en la fuente (PAYE por sus siglas en inglés)

RECONOCIMIENTOS:

Varias personas contribuyeron a los borradores de este documento. Doug Pulse y Anton Kamenov proporcionaron un resumen para el capítulo y, con Rajul Awasthi del Grupo del Banco Mundial, se hicieron los comentarios de los borradores. Arturo Jacobs proporcionó las revisiones. Esta ayuda es altamente apreciada. Los errores y las omisiones deben, por supuesto, ser atribuidos a los autores.

Capítulo 11. Objeciones y Apelaciones

En este capítulo se examinan las condiciones necesarias para un sistema de apelaciones efectivo que fomenta la confianza en el sistema tributario y, por tanto, crea un mejor clima de inversión. También se examinan los problemas conexos y, en particular, las preocupaciones de los pequeños y medianos contribuyentes, que a menudo se enfrentan a los obstáculos más pronunciados durante las apelaciones, tales como los gastos prohibitivos y la falta generalizada de acceso al proceso de apelaciones.

Por lo general, hay dos situaciones que ofrecen al contribuyente la opción de apelar. En primer lugar, los sistemas tributarios modernos confían en que los contribuyentes auto determinen su obligación tributaria y presenten una declaración de impuestos. Tras la recepción de la declaración, la administración tributaria podrá someter la declaración a una revisión. La administración puede revisar la información de la declaración de impuestos y la documentación de respaldo y con frecuencia evalúa la declaración frente a diversos factores de riesgo. Las revisiones pueden variar. En administraciones tributarias más grandes y automatizadas, esta puede ser una revisión completamente automatizada. En las administraciones tributarias más pequeñas y menos sofisticadas, la revisión puede ser una auditoría documental. Independiente del tipo de revisión, la práctica general a la conclusión de la revisión es de emitir una "tasación" en base a los resultados de la revisión. Esta tasación puede aceptar la obligación auto determinada de los contribuyentes como está declarada o puede variar la obligación tributaria ya sea hacia arriba o hacia abajo. El contribuyente recibe una notificación por parte de la administración tributaria que informa al contribuyente de su derecho a objetar los resultados de la tasación.

Otra situación que pueda causar la apelación de un contribuyente es en respuesta a los resultados de una auditoría tributaria. Las leyes fiscales proporcionan a la administración tributaria con el derecho legal de auditar a un contribuyente. Cuando se finaliza la auditoría, el contribuyente es notificado de la decisión de la auditoría. Esta notificación es una tasación (en algunos países denominado una re-tasación) y, nuevamente, el contribuyente dispone de la opción de litigar los resultados.

En cualquiera de las situaciones anteriores, el contribuyente podrá optar por apelar si no está satisfecho con las explicaciones de la tasación, si la solicitud de ajuste por parte del contribuyente no ha conducido a un resultado satisfactorio, o si la interpretación de la ley es discutible. Si el contribuyente opta por apelar, por lo general, el contribuyente primero presentará una reclamación ante la administración tributaria. En muchas jurisdicciones fiscales, este proceso de objeción es obligatorio. Es decir, a menos que la administración tributaria otorgue una exención, el contribuyente no puede pasar por alto este paso y proceder directamente a los tribunales. Si la objeción del contribuyente no tiene éxito, el contribuyente podrá proceder a presentar una apelación ante los tribunales.

A primera vista, puede parecer que las apelaciones del contribuyente es un tema relativamente sencillo. Sin embargo, una revisión de literatura revela poca documentación sobre las apelaciones tributarias, aparte de un reconocimiento de que hay un proceso que por lo general comienza con una actividad interna ("objeción" o "apelación administrativa") que posteriormente puede escalar a los tribunales ("apelación formal" o "revisión judicial"). Del mismo modo, es difícil encontrar ejemplos de indicadores

de desempeño apropiados para el proceso de apelación, ya que muchos países no tienen estadísticas detalladas o estándares de desempeño para las apelaciones de los contribuyentes. Por lo tanto, es conveniente escribir el prólogo de este capítulo con una directriz general de los diferentes temas que suelen surgir cuando se discute lo que un sistema adecuado de apelaciones de contribuyente debe considerar.

Independencia

Los ciudadanos de un país se apoyan en el sistema judicial, incluyendo el sistema de apelaciones tributarias que a veces es cuasi judicial, para que este proteja sus derechos y para garantizar que las acciones que se toman por el Estado sean legales. El 29 de Noviembre de 1985, la Asamblea General de las Naciones Unidas respaldó los "Principios Básicos Relativos a la Independencia del Poder Judicial", en los que:

"La independencia del poder judicial será garantizada por el Estado y proclamada en la Constitución o legislación del país. Es la obligación de todas las instituciones gubernamentales y otras, de respetar y acatar la independencia del poder judicial".

Tanto la autoridad y la legitimidad de los tribunales dependen de las percepciones de los usuarios de los tribunales. Los usuarios (público) deben respetar el trabajo del tribunal y deben ser capaces de confiar en que las decisiones del tribunal se toman en base al más alto nivel profesional, que incluye el nombramiento, sin enfrentamientos o conflictos, de los jueces, cuya integridad y capacidad son incuestionables.

En la primera instancia¹ del sistema de apelaciones tributarias, el caso del contribuyente es por lo general revisado ya sea por la administración tributaria o por un organismo jurídicamente reconocido dentro de la estructura tributaria (por ej., el organismo puede ser interno pero los informes pueden ser presentados de manera separada al Director de la administración tributaria o al Ministro de Finanzas). Bajo este acuerdo, el contribuyente tal vez considere que este proceso no es muy creíble.²

Una de las quejas más comunes de los contribuyentes acerca de la primera etapa del proceso de apelación es que la administración tributaria no es capaz de evaluar cualquier objeción de manera imparcial y objetiva.³ A menudo, las personas asignadas para la revisión de objeciones del contribuyente son empleados tributarios regulares que son asignados a esta tarea de manera temporal. Los empleados tributarios que revisan objeciones pueden percibir la posibilidad de que fallando a favor

¹ A efectos de claridad, la primera instancia de apelación del contribuyente, el cual está al nivel de la administración tributaria, se denominará "objeción", mientras que las apelaciones que dan uso a los tribunales, incluyendo un tribunal tributario especial, se denominará "apelación".

² Las percepciones del contribuyente son importantes, y, a pesar de que los hechos que apoyan al personal que maneja la objeción son genuinamente imparciales, objetivos, y negociados de buena fe, el contribuyente puede tener la percepción de que la situación es lo contrario.

³ Las administraciones tributarias de escasos recursos a menudo ponen poca prioridad al desarrollo de un programa robusto de apelaciones del contribuyente, especialmente donde la práctica pasada o actual es la de evaluar el desempeño de la administración tributaria en base a los ingresos.

del contribuyente podría perjudicar sus prospectos de carrera. Los contribuyentes pueden percibir que la divulgación de sus razones para la apelación durante esta etapa permite a la administración tributaria preparar su refutación al caso del contribuyente de manera injusta.

En la primera instancia del proceso de apelación, en el que se revisa el caso del contribuyente de manera interna por la administración tributaria, el contribuyente debe confiar en que la apelación está siendo revisada con imparcialidad y objetividad. Sin embargo, la mayoría de las administraciones tributarias tienden a dotar de personal para este proceso con ex-audidores tributarios de niveles medios o mayores. En estos casos, es importante ser consciente de la mentalidad de auditoría (cuando hay sospecha acerca del contribuyente) que dichos auditores han desarrollado durante su carrera y que puede nublar su percepción e indagación en el proceso de apelación. Además, después de haber trabajado en la sección de auditoría, el revisor normalmente tiene familiaridad con el auditor, quien originó la tasación, y puede estar menos dispuesto a desafiar a un compañero de trabajo. Por otra parte, muchas administraciones tributarias rotan su personal a través de la función de apelaciones ya que a menudo no hay una carrera exclusivamente dentro de las apelaciones, y algunas organizaciones tributarias pueden tender a considerar esto como un trabajo de "callejón sin salida". Por lo tanto, una persona que sirve en la función de apelaciones puede ver la toma de decisiones que sean favorables para el contribuyente como un movimiento amenazador a su carrera.

Las preocupaciones del contribuyente sobre la credibilidad también se aplica en el segundo nivel del sistema de apelaciones tributarias. En los casos en que los países tienen un "tribunal tributario" especial, los contribuyentes podrían cuestionar la independencia del tribunal, sobre todo si los miembros del tribunal son ex funcionarios de la administración tributaria. Si, por el contrario, las apelaciones son atendidas en el sistema general, el contribuyente podría cuestionar si la judicatura tiene el poder para revisar los argumentos o temas fiscales altamente técnicos (por ej., los casos de precios de transferencia, la composición de la base imponible, o técnicas de auditoría que son adecuadas para establecer una obligación tributaria, etc.).

Atrayendo a los Mejores

La capacitación del personal de la administración tributaria, que son los que manejan apelaciones, es también un problema. En muchos casos, el personal asignado a la función de apelaciones recibe poca o ninguna capacitación. Haber servido como un buen auditor que ha levantado muchas tasaciones no necesariamente capacita al personal para revisar objeciones tributarias, especialmente si no se ha proporcionado capacitación.

El método tradicional de encontrar a candidatos adecuados para los tribunales ha sido la de atraer a los miembros principales de la asociación de abogados para los nombramientos judiciales o, a veces en el caso de tribunales tributarios especializados, para nombrar a ex funcionarios tributarios. En muchos países, una disparidad creciente entre la remuneración de los jueces y los ingresos de los abogados u hombres de negocio exitosos hace que sea difícil de encontrar expertos que están dispuestos a ser nombrados.

Oportunidad

En muchos países, puede tomar años para que el sistema judicial atienda una apelación ante el tribunal. Incluso en la primera instancia del proceso de apelaciones, una objeción hacia la administración tributaria puede llevar varios años. Este es un tema especialmente importante. En los casos de impuesto al valor agregado (IVA), por ejemplo, con el paso de cada mes, la posible obligación por el impuesto sobre cada transacción, más los intereses y sanciones, representa una gran incertidumbre para las empresas.

Mientras que precipitarse innecesariamente sería contraproducente, ni los contribuyentes ni la administración tributaria se benefician de la incertidumbre inherente de un proceso de litigio demasiado largo. El período de tiempo para resolver una apelación también puede perjudicar la salud financiera de un contribuyente. Cuando una decisión adversa finalmente se ofrece, la sanción y el interés que se ha calculado en cualquier impuesto que no ha sido pagado en los años intermedios pueden ser excesivos. Por otro lado, en un país que está experimentando una alta inflación, el efecto financiero de la tasación de los impuestos no pagados puede ser disminuido si el proceso de apelación puede ser alargado.

Gasto

Las apelaciones pueden ser costosas tanto para la administración tributaria y el contribuyente. Además de tiempo del personal, los costos del litigio a cargo de la administración pueden ser sustanciales. A menudo, los contribuyentes no pueden representarse a sí mismos y tienen que contratar a un abogado. A veces, las reglas judiciales no permiten que los contribuyentes se representen a sí mismos. Incluso cuando lo hacen, los tribunales pueden exigir del contribuyente el mismo estándar que exigen de la representación legal. Para contribuyentes pequeños y medianos, además del gasto prohibitivo de la contratación de un abogado, existe también el costo del tiempo que estos contribuyentes pasan lejos de su negocio.

Acceso

Los contribuyentes, y en particular los pequeños y medianos, pueden tener un acceso limitado al proceso de apelaciones. Por ejemplo, incluso en la primera instancia del proceso, las audiencias podrán celebrarse sólo en la ciudad capital, que puede estar lejos para los contribuyentes⁴. Además, los tiempos de la audiencia pueden ser inconvenientes y costosos para el contribuyente. Las reuniones pueden ser programadas sin suficiente anticipación o pueden ser programadas a media semana o a medio día, horas que son inconvenientes para los pequeños y medianos contribuyentes. Las reuniones también pueden ser re-programadas a último momento, imponiendo mayores gastos para los contribuyentes pequeños y medianos que ellos no pueden absorber.

⁴ El Capítulo 4 cita como práctica líder la necesidad de administraciones tributarias para dar cobertura y servicios adecuados al requerir que viaje el personal técnico periódicamente desde las oficinas centrales hasta las zonas remotas para atender las objeciones de contribuyentes, apelaciones, ofrecer sesiones de educación para el contribuyente, etc. La discusión sobre "mediación" a continuación también aborda el servicio en áreas remotas.

Fomentar Apelaciones vs. Flujos de Ingresos

Muchos países han reconocido que puede tomar una cantidad excesiva de tiempo para que un caso se abra camino en el sistema de apelaciones. Anteriormente, la mayoría de las leyes fiscales requerían que los impuestos en litigio fueran pagados en su totalidad antes de considerar una apelación. Muchos argumentaron que esto era excesivo y que imponía una carga financiera para el contribuyente. Como resultado, muchos países eliminaron la obligación de pagar el impuesto bajo apelación. Esto, por desgracia, tuvo un efecto no deseado. En las jurisdicciones donde la presentación de una apelación suspende automáticamente la acción de cobranza por la administración tributaria contra el monto del impuesto bajo apelación, los contribuyentes pueden utilizar el proceso de apelaciones para estropear las acciones legítimas de cobranza de impuestos en mora. Además, los contribuyentes pueden presentar apelaciones con el fin de ganar tiempo para trasladar los bienes fuera del alcance de las autoridades tributarias. Como se aborda a continuación, el requisito de implementar una seguridad adecuada cuando se presenta una apelación, es una práctica general aceptada.

11.1. Prácticas Líderes

La siguiente figura muestra la orientación general de alto nivel de un sistema apropiado de apelación. Estos y otros temas pertinentes se detallan a continuación.

Figura 11.1. Prácticas líderes con respecto a las apelaciones⁵

Independencia de los oficiales y organismos de apelación: Una condición previa de cualquier sistema de apelación creíble es la independencia de los organismos de apelación. Esto puede ser difícil de lograr cuando las apelaciones son atendidas dentro de la autoridad tributaria.

La adhesión a los principios de la justicia natural: El principio legal de "atender a la otra parte" es la base del principio de la justicia natural.

Condiciones razonables para presentar una apelación: En algunos países, se espera que los contribuyentes paguen parte o la totalidad del impuesto litigado con antelación. En donde esto no se requiere, los contribuyentes están obligados a pagar el monto del impuesto, junto con las tasas de interés de mercado, si pierden en sus apelaciones.

Proceso de apelaciones de tiempo limitado: El proceso de apelación debe ser de tiempo limitado, lo que resulta en la rápida resolución de las apelaciones.

Selección progresiva: El sistema de apelación tributaria debe dar lugar a la resolución efectiva de la mayoría de los casos en los niveles más bajos de la estructura de la solución de litigios.

11.1.1. Motivos de Apelación y Documentación

Las jurisdicciones fiscales suelen requerir que las apelaciones se hagan primeramente por escrito, ya sea al director de la administración tributaria o a un organismo especial y distinto dentro de la administración tributaria, como se discute a continuación. Estas apelaciones de primera instancia se conocen comúnmente como "objeciones" o "apelaciones administrativas". La práctica común permite a

⁵ Banco Mundial (2011), pág. 90.

cualquier persona presentar una objeción en nombre de un contribuyente. Esto podría incluir un cónyuge, un familiar, amigo, representante, contador, abogado, empleado, etc., siempre y cuando estén autorizados por el contribuyente para que lo represente. La apelación debe incluir los motivos detallados de la objeción. Por ejemplo, no es suficiente afirmar que los motivos de la objeción se deben a que el impuesto es injusto.

La siguiente información se incluye generalmente en una objeción por parte del contribuyente:

- Nombre y dirección del contribuyente;
- Número(s) de teléfono, donde se puede establecer contacto con el contribuyente durante el día;
- El nombre del representante (si procede);
- Número(s) de teléfono, donde se puede establecer contacto con el representante;
- La fecha de la notificación;
- El número de referencia de la notificación (si procede);
- El tipo de impuesto tasado (IVA, impuesto sobre la renta personal, etc.);
- El período impositivo de la tasación;
- Número de Identificación Tributaria (NIT);
- Los hechos relevantes y motivos de objeción; y
- Las copias de todos los documentos que apoyan la objeción.

Se requiere que el contribuyente firme y ponga fecha a la objeción. Un funcionario autorizado debe firmar una objeción hecha por una corporación.

11.1.2. Proceso de Apelación

El proceso para la primera instancia de apelación - la "objeción" o "apelación administrativa" - varía. Sin embargo, generalmente y como se mencionó anteriormente, una apelación se dirige al director de la administración tributaria o a un organismo especial y distinto dentro de la administración tributaria. En la mayoría de las pequeñas administraciones, hay una o varias personas dedicadas a la revisión de las apelaciones de contribuyentes y que asesoran al director de la administración fiscal sobre sus hallazgos. Las organizaciones más grandes tendrán aparte, y a menudo legislado, una organización con la función de revisar apelaciones. En muchos países, la única persona que tiene la autoridad legal para emitir una decisión como resultado de una apelación es el Ministro de Finanzas, o la persona a quien el Ministro ha delegado esta autoridad.

La primera etapa del proceso de apelaciones probablemente se llevará a cabo dentro de la administración tributaria o por un organismo percibido por los contribuyentes como estrechamente alineado con la administración tributaria:

- Esto es más económico que la creación de un organismo totalmente independiente;

- Las objeciones examinadas a este nivel pueden tener una función de control de⁶ calidad, en donde al menos las tasaciones más obviamente incorrectas deben detectarse inmediatamente y ser anuladas;
- Un proceso de objeciones que funcione razonablemente conduce a asentamientos relativamente oportunos, sin recurrir a un litigio prolongado y costoso en los tribunales;
- Las objeciones en la primera etapa son relativamente informales y accesibles a un costo mínimo. Esto es especialmente importante en el caso de las pequeñas y medianas empresas contribuyentes, y
- El acceso a las objeciones puede reforzarse aún más para los pequeños y medianos contribuyentes mediante la utilización de la red existente de oficinas de impuestos, y las objeciones se pueden resolver a nivel de oficina de impuestos locales.

La revisión de la objeción debe ser imparcial (y debe aparecer imparcial), objetiva y oportuna. Es importante destacar que la base sobre la que los oficiales de apelaciones concedan o rechacen las decisiones, debe ser claramente establecida en documentación a disposición del público. Esta documentación debe indicar claramente que el factor principal que rige la decisión es la tasación en sí, y que la revisión está basada en hechos comprobables apoyados por evidencia apropiada. La documentación también debe tener en cuenta si la tasación coincide con la ley y cualquier política administrativa correspondiente.

Como se señaló anteriormente, existe una falta de información estadística disponible sobre las objeciones y apelaciones en la mayoría de los países. Los procedimientos varían y por lo tanto es difícil determinar una norma o promedio. Sin embargo, si el proceso de objeción está funcionando bien, una indicación general sería que la mayoría de los casos se resuelven en la primera instancia de apelación.⁷ Cabe señalar, sin embargo, que incluso si el número de casos que proceden a tribunales es bajo, esto no necesariamente significa que la primera instancia del proceso de apelaciones es satisfactoria. Es posible que los contribuyentes, cuyas objeciones se anulan, bien puedan tener un caso fuerte, pero carecen de la voluntad, las finanzas, o el coraje para insistir con su caso hasta la siguiente instancia del proceso.

Si la objeción del contribuyente no tiene éxito, el contribuyente puede entonces recurrir a los tribunales de revisión judicial ("apelación formal"). El proceso de revisión judicial varía según el país. En un intento de eliminar los casos de impuestos del progreso lento de los tribunales generales, algunos países han establecido tribunales especiales de impuestos,⁸ donde los jueces tienen experiencia en materia

⁶ Cuando se mide el desempeño de la administración tributaria, medidas frecuentes incluyen: (1) el número de liquidaciones de impuestos y (2) el valor monetario de los impuestos tasados. Al medir el rendimiento, hay una tendencia de que la organización concentre los recursos en lo que se está midiendo. A veces, el enfoque puede no estar en la calidad de la tasación, sino más bien en el aumento de una tasación con el fin de cumplir con el requisito de estadística, a pesar de que la validez de la tasación puede ser cuestionable. Otras veces, los auditores pueden simplemente hacer tasaciones sin tomarse el tiempo para resolver transacciones dudosas que están en "zona gris", ya que se encuentran bajo presión para procesar un objetivo de ingresos por día de auditoría realizada.

⁷ Por ejemplo, en Canadá, el 95 por ciento de los casos se resuelven a esta instancia. Jaglowitz (1999), pág. 2. Sin embargo, Canadá puede ser única. Los autores de los otros capítulos de este documento han sugerido 80 por ciento.

⁸ El mismo estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) de los 41 países que respondieron, 21 países indicaron que tienen un tribunal especializado para hacer frente a las cuestiones tributarias.

tributaria. Además, para que el sistema sea más accesible para los contribuyentes pequeños y medianos, que a menudo no pueden pagar un abogado, el tribunal tributario también puede tener un procedimiento informal que permite a los contribuyentes a representarse a sí mismos o a ser representados por un agente. Este procedimiento informal debe tener como objetivo mejorar el acceso a los tribunales para los contribuyentes, en los que las cantidades en cuestión son pequeñas. En contraste con el procedimiento general, es posible que no existan formularios obligatorios o costos de declaración, así como las normas legales y técnicas de pruebas pueden no ser aplicables. Algunos países han establecido tribunales tributarios para atender los litigios no resueltos entre los contribuyentes y la administración tributaria, como foros judiciales menos costosos y pre-formales. Por ejemplo, en 2009, el Reino Unido estableció una Cámara de Tribunal de Primera Instancia (Impuesto) para atender las apelaciones de los impuestos directos o indirectos que no se resuelven por la Administración de Hacienda y Aduanas del Reino Unido. Los tribunales tributarios pueden ser vistos más favorablemente por los contribuyentes para resolver las controversias tributarias debido a: 1) su independencia frente a la administración tributaria, 2) la posibilidad de impugnar una tasación sin pre-pago del impuesto (aunque una fianza puede que sea necesario); 3) la experiencia de los jueces, que están capacitados en y sólo atienden casos tributarios, y (4) la eficiencia y ahorro de costes, con procedimientos informales siendo la norma, como se explicó anteriormente. Los casos que mejor pueden resolverse en foros de tribunales tributarios son aquellos en los que una interpretación diferente de los hechos por la administración tributaria y el contribuyente es el enfoque principal del litigio tributario. Si el caso de los contribuyentes es negado por el tribunal tributario o corte, se podrá recurrir a otro(s) tribunal(es) de mayor jerarquía. Mientras que el caso progresa a través del sistema legal, se hace cada vez más formal, costoso,⁹ complejo, lento, y legalmente oneroso.

Las apelaciones tributarias complejas, tales como los casos en que el litigio tributario se centra en las diferentes interpretaciones de la ley fiscal por la administración tributaria y el contribuyente, se deben resolver en los procedimientos judiciales formales. Además, las apelaciones presentadas por los grandes contribuyentes deben resolverse de acuerdo con un proceso formal que se adapta mejor a los casos complejos que involucran a los contribuyentes sofisticados y montos y/o procedimientos significativos.

Cuadro 11.1. Estadísticas de objeciones y apelaciones en Canadá

En Canadá, el 95 por ciento de los casos se resuelven en la primera instancia de apelación. Del 5 por ciento restante de los casos que procedieron al tribunal tributario:

- 34 por ciento de las tasaciones se confirmaron y finalizaron sin cambio;
- 19 por ciento se permitieron en parte;
- 27 por ciento se encontraron a favor del contribuyente, y
- 20 por ciento se consideraron no válidos o solicitaron alivio compasivo de intereses y multas.

Cabe destacar que del total de las apelaciones presentadas ante el tribunal tributario:

- 22 por ciento se resolvieron antes de ir a juicio, y

⁹ Algunos países permiten que los costos se concedan por los tribunales. Para los pequeños y medianos contribuyentes, el espectro de los costos que se conceden al gobierno en el caso de una decisión adversa puede ser un gran riesgo financiero que actúa como elemento disuasorio para apelar, sobre todo si los costes potenciales son mayores que el impuesto bajo apelación.

- Alrededor del 35 por ciento fueron abandonados por el contribuyente o fueron descartados.

Del 42 por ciento restante de los casos en que el tribunal fiscal dictó sentencia, menos del 10 por ciento fueron posteriormente apeladas ante un tribunal superior. Por lo tanto, como un porcentaje de todas las apelaciones inicialmente presentadas ante la administración tributaria en Canadá, menos de la mitad del uno por ciento de las objeciones resultan en un caso que se está apelando más allá del tribunal tributario. También cabe destacar que, durante las dos décadas anteriores desde que estas estadísticas se compilaron por primera vez, la imagen ha permanecido relativamente sin cambios,¹⁰ según se informó en una evaluación en mayo de 2012 de los recursos tributarios de la Agencia Tributaria de Canadá (CRA).

11.1.3. Litigio Tributario

Después de agotar la opción de objeción o apelación administrativa, el contribuyente podrá iniciar una acción ante los tribunales. A estas alturas, el departamento jurídico de la administración tributaria debe involucrarse y debe obtener el expediente de la división de apelaciones. La primera tarea del departamento jurídico es la de recoger información sobre el caso, incluyendo:

- El nombre del contribuyente, nombre de la empresa (en caso de ser una entidad legal), y la dirección;
- Número de Identificación Tributaria;
- Información de la extensión de la declaración, tal como la fecha en que se solicitó y concedió una extensión;
- La fecha límite para declarar, después de la extensión;
- Información de la tasación, como el monto de la tasación, el monto tasado en litigio, la fecha de la notificación de la tasación, la persona que emitió la notificación de la tasación, y el año fiscal / período (s) que van al tema;
- La información de apelación administrativa, tales como la fecha de la apelación inicial, la fecha de la apelación posterior, el monto en litigio (que puede diferir de la cantidad de la tasación), y la decisión, incluida la cantidad y la fecha, y
- La información sobre los procedimientos de audiencia en el tribunal, como fechas de las audiencias tribunales.

Una vez obtenida esta información, el abogado principal asignará el caso a un miembro del personal que revisará y evaluará los méritos del caso y tomará una decisión sobre cómo proceder. La gran mayoría de los casos implicará contribuyentes apelando las decisiones adversas emitidas a nivel administrativo de apelaciones. Sin embargo, aunque poco probable, es posible que la administración tributaria también apele una decisión adversa emitida al nivel administrativo.

La revisión y la evaluación deben incluir los siguientes pasos:

¹⁰ Canada Revenue Agency (n.d.), sección 5.1.2, apartado 5. "27% de las decisiones fueron a favor de los contribuyentes y el 26% a favor de la CRA. Un 17% adicional fueron parcialmente acordadas entre la CRA y el contribuyente. El 30% restante fueron descartados debido a que el contribuyente no cumplió con el plazo para presentar una notificación de objeción (11%) o la notificación de objeción fue considerada no válida por otras razones (19%)".

- Revisar la apelación para verificar que esté completo y preciso;
- Determinar si la fecha en que el contribuyente presentó la acción legal se encuentra dentro de alguna ley de prescripción. Esta fecha también determina el tiempo en el que la administración tributaria debe presentar una respuesta;
- Determinar si la acción fue presentada ante la corte jurisdiccional competente para atender el asunto;
- Si el contribuyente intenta presentar una denuncia que no es oportuna o intenta presentar la denuncia ante una corte que no tiene jurisdicción para atender el caso, la corte no debería aceptar la denuncia del contribuyente. Si el tribunal aceptó erróneamente la recamación, el abogado de la división legal debe redactar y presentar una moción para descartar el caso;
- Revisar el caso para determinar las cuestiones litigadas; e
- Investigar los temas, que incluye:
 - Identificar y revisar las disposiciones de la ley, reglamentos, instrucciones, guías, manuales, circulares, boletines y otras fuentes existentes en el momento bajo apelación, además de las modificaciones legales posteriores, para comprobar que ninguna disposición se aplica con carácter retroactivo al período bajo litigio;
 - Identificar y revisar los artículos en otras leyes que puedan afectar las cuestiones en litigio;
 - Revisar los pronunciamientos administrativos y decisiones previas sobre los temas, y
 - Revisar toda la jurisprudencia pertinente a los temas.

La decisión sobre cómo proceder por parte del miembro del personal asignado, junto con la base de la decisión, deberá presentarse a la asesoría legal de alto nivel para su aprobación. El curso de acción recomendado debe considerar:

- Si el caso es lo suficientemente importante como para ir al tribunal para obtener una aclaración de una zona "gris" de la ley y si el caso sobre la base de los hechos es lo suficientemente convincente como para afrontarlo como una decisión adversa, esto puede poner a la administración tributaria en una posición más difícil. Puede haber una necesidad de obtener el aporte del Ministerio de Finanzas sobre si, a partir de una política tributaria y la perspectiva política, el caso debe ser impugnado en los tribunales;
- La cantidad de dinero en cuestión;
- El número o contribuyentes potenciales que puedan resultar afectados por la decisión;
- La probabilidad de que la administración tributaria prevalecerá; y
- Los beneficios que pueden derivarse de una decisión favorable, como función del tiempo empleado en el caso.

A la conclusión del caso, incluyendo todas las apelaciones, el miembro del personal asignado que preparó el caso debe completar un informe de resumen del caso. El propósito del informe es para garantizar que la división legal está optimizando sus recursos limitados. Cuestiones disputadas frecuentemente pueden indicar la necesidad de modificaciones legislativas o aclaración adicional en las instrucciones para el contribuyente.

11.1.4. El Contribuyente y su Acceso a la Información

Las administraciones tributarias, como parte de su obligación, deben proporcionar información suficiente para permitir que los contribuyentes se auto determinen y cumplan con la ley fiscal, y también deben proporcionar una orientación clara sobre los derechos del contribuyente cuando estos no están de acuerdo con una tasación. Esto incluye proveer tanto un resumen del proceso de apelación para obtener la comprensión general, así como los procedimientos detallados, las limitaciones de tiempo, y cómo hacer una solicitud para la extensión del plazo para presentar una apelación. Una práctica común es la provisión de un folleto a los contribuyentes, ya sea al inicio de una auditoría o adjuntándolo a la notificación de la tasación para explicar sus derechos. Además de un folleto, la notificación de tasación también puede orientar al contribuyente a la página web de la administración tributaria, donde hay amplia información.

Es importante que la administración tributaria mantenga al contribuyente informado sobre el estado de su objeción. La administración tributaria también deberá estar obligada a revelar la información en la que se basó para llegar a la tasación en litigio. Para facilitar el intercambio abierto de información, las administraciones tributarias, previa solicitud, normalmente proveerán al contribuyente con las copias de los documentos en su poder relacionados con los asuntos en litigio. Estos documentos pueden incluir:

- Las declaraciones de impuestos de los contribuyentes;
- Los informes elaborados por el auditor de impuestos para respaldar la tasación;
- Los documentos de trabajo preparados por el auditor que son relevantes a las cuestiones en litigio;
- Los registros de las conversaciones entre un administrador de apelaciones y un auditor con respecto a la tasación;
- Las copias de las decisiones judiciales y las secciones de legislación relevantes e invocadas por el auditor para respaldar la tasación;
- Los informes científicos, de estimación y valoración invocadas por un auditor para determinar la tasación, y
- La información obtenida de terceros con los que el contribuyente está haciendo negocios, tales como facturas de venta, órdenes de compra y cheques cancelados.

Lo que no está a disposición del contribuyente es la información confidencial o sensible en relación a otras personas y negocios. La mayoría de las leyes fiscales tienen disposiciones estrictas de confidencialidad, por tanto el contribuyente no puede recibir información sobre otras partes, tales como:

- La información personal en relación a otra persona;
- La información de un tercero obtenida con la expectativa de que la información se mantendrá confidencial;
- La información sujeta al privilegio abogado/cliente, tales como opiniones jurídicas y referencias de dictámenes jurídicos, incluyendo los documentos presentados en apoyo a la referencia;
- La documentación relacionada con una investigación en curso;

- La información confidencial obtenida de otros departamentos gubernamentales y socios del tratado, y
- Técnicas de auditoría, sus límites, tolerancias y pruebas específicas, cuya divulgación podría perjudicar los resultados o el uso futuro.

11.1.5. Acuerdos de Mediación y Conciliación

El diseño del proceso de resolución de litigios debe ser enfocado en el cliente, y el sistema debe dar a los contribuyentes la sensación de que están siendo tratados de manera justa e imparcial. Además de la cuestión de la imparcialidad, la falta de comunicación del administrador de apelaciones puede dejar insatisfecho al contribuyente en el caso de que la administración tributaria rechazare la objeción. Por ejemplo, la decisión de rechazar una objeción puede ser ambigua o no explicada al contribuyente con suficiente detalle.

A diferencia del sistema legal normal, donde se hace referencia a la jurisprudencia, los precedentes y los contribuyentes en circunstancias similares son, o deberían ser, tratados de la misma manera; el resultado bajo la mediación puede diferenciarse de un caso a otro debido a las personalidades de las partes involucradas y la existencia de circunstancias agravantes o atenuantes. Esto puede ser mitigado mediante la redacción de las instrucciones o criterios específicos, junto con la autorización en cuanto a lo que se permitiría ofrecer o aceptar en una situación de cualquier tipo. Para garantizar la calidad del proceso de mediación, en lugar de emplear un sistema descentralizado que implica diversas oficinas pequeñas de impuestos, una opción a considerar es que la mediación sea colocada al nivel de la oficina central, con especialistas garantizando la uniformidad en la aplicación de la ley y cualquier política pertinente a contribuyentes pequeños y medianos. Con esta opción, los especialistas en apelaciones viajarían a varias oficinas de impuestos pequeños, y esto eliminaría la necesidad de viajar para los contribuyentes.

La habilidad del mediador en la ley fiscal es fundamental, ya que para el ojo no entrenado casi todos los casos parecerán estar a favor de la administración tributaria. La administración tributaria debe capacitar a especialistas de mediación, que estarían totalmente autorizados para mediar en las sesiones, además de ser responsables de implementar políticas tributarias aplicables. Estos especialistas también podrían o bien viajar a diferentes oficinas más pequeñas de impuestos o, donde no hay trabajo suficiente, ser asignados a estas oficinas¹¹. Esto eliminaría la necesidad de los contribuyentes y sus representantes de viajar.

La habilidad del mediador en reformular y replantear las explicaciones del administrador de apelaciones sobre el rechazo de la objeción de un contribuyente puede cambiar la percepción de los contribuyentes sobre la parcialidad o la injusticia. Es sobre esta premisa que, si los contribuyentes creen que el sistema los trata con justicia e imparcialidad, entonces estarán satisfechos con el sistema, independientemente

¹¹ Aunque se prefiere la mediación centralizada, algunas jurisdicciones y administraciones tributarias son simplemente demasiado grandes.

de que si la objeción se resuelva a su favor o no. Por otra parte, este proceso de actualización puede ayudar a los oficiales de apelación en compartir el punto de vista de los contribuyentes.

Un componente de mediación debe seguir las negociaciones iniciales entre los oficiales de apelación y los pequeños y medianos contribuyentes. La mediación debe estar disponible para los pequeños y medianos contribuyentes si es que lo solicitan. El énfasis en una mediación debe ser considerada más cualitativa que cuantitativa (es decir, el objetivo de la mediación es proporcionar a los contribuyentes con la mejor oportunidad de conseguir un trato justo, objetivo e imparcial y de facilitar la eficiencia administrativa). La mediación es un método simple y económico para resolver los litigios para los contribuyentes pequeños y medianos, donde los principios involucrados no necesariamente son complejos. Durante este proceso, los contribuyentes pueden ser capaces de deducir por sí mismos que han, de hecho, sido tratados de manera justa y que tienen poca o ninguna posibilidad de éxito en el tribunal. El proceso debe ser capaz de identificar y resolver los casos en los que la administración tributaria pudo haber sido demasiado ferviente en la evaluación de las "zonas grises", que pueden ser reducidos o eliminados de la tasación con rapidez. Además, las objeciones frívolas de contribuyentes pueden identificarse rápidamente con el resultado de que los recursos adicionales de la administración tributaria no se desperdicien.

Como se declaró anteriormente, la mediación debe estar disponible sólo para los pequeños y medianos contribuyentes. Los casos en los que la mediación puede ser inadecuada son con los grandes contribuyentes, ya que tienen los recursos financieros y el acceso a los conocimientos técnicos necesarios. Los casos que involucran a una investigación de evasión de impuestos penal también deben ser excluidos de la mediación.

Si la ley vigente contiene disposiciones que permiten acuerdos de conciliación,¹² en el caso de los pequeños contribuyentes, la propuesta de mediación tendría una función más importante en la resolución de objeciones de los contribuyentes. Los acuerdos de conciliación, como se señaló anteriormente, tienen riesgos inconvenientes y significativos. Además de reemplazar el poder del tribunal, también pueden permitir el abuso y la corrupción.

¹² Un acuerdo de conciliación debe tener una base jurídica en la ley fiscal. Permite a la administración tributaria a liquidar una deuda tributaria por menos de la cantidad total adeudada. En general, si un contribuyente no puede pagar la obligación tributaria en su totalidad, o al hacerlo se crea una dificultad financiera, la deuda se puede reducir después de que la administración tributaria considere el conjunto de hechos únicos y las circunstancias de los contribuyentes, incluyendo: 1) la capacidad del contribuyente de pagar, 2) los ingresos del contribuyente; 3) los gastos del contribuyente, y 4) la capacidad del contribuyente para pedir un préstamo. En estos casos, la administración tributaria tiene la capacidad legal de hacer una oferta para saldar la deuda de impuestos por la cantidad que más se pueda esperar y que pueda ser recaudada en un plazo razonable de tiempo. En una encuesta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 18 de los 41 países que respondieron indicaron que pueden negociar un acuerdo basado en el riesgo. OCDE (2009), p. 147. En esta encuesta, algunos países señalaron que tienen la capacidad de determinar la probabilidad de éxito en el tribunal y de hacer acuerdos basados en el riesgo con el contribuyente.

11.1.6. Costos

En cualquier apelación tributaria, los costos del litigio incurridos por el gobierno pueden ser sustanciales. Sería razonable suponer que si los casos pueden ser desviados de litigios ahí se habrá realizado un ahorro. Del mismo modo si los contribuyentes fueron capaces de resolver sus conflictos de manera satisfactoria fuera del tribunal, ellos también habrán ahorrado. Por otra parte, si se puede concebir un sistema en el que las decisiones son más oportunas, entonces puede haber una mayor satisfacción de parte de los contribuyentes con el sistema tributario, que posiblemente podría concebir y conducir a un mejor cumplimiento. Adicionalmente, los ingresos tributarios, en los casos que se resuelven a favor del gobierno, fluirán más rápidamente en la tesorería. La cuestión es si un proceso puede ser concebido para proporcionar una mayor oportunidad para los acuerdos conformes antes de que sea llevado al tribunal y, en segundo lugar, en concebir tal proceso, si la administración tributaria o el Ministro debe ser capaz de negociar el acuerdo de una tasación.

En algunos casos, un acuerdo debe ser negociado. Primero, hay un énfasis en la simplificación del sistema tributario para los pequeños y medianos contribuyentes debido a que muchos regímenes tributarios son sin duda demasiado complejos para ser comprendidos plenamente, excepto por los profesionales que se especializan en impuestos. Los pequeños y medianos contribuyentes generalmente no emplean a expertos en tributación ya que son costosos. Como se discutió previamente, existe el mismo problema con la preparación de una objeción o una apelación. Para los pequeños y medianos contribuyentes, que por lo general son prácticos y profundamente involucrados en las operaciones diarias de su negocio, el costo de la preparación de una apelación incluye el tiempo perdido en la gestión de sus negocios. Además, el costo financiero de la contratación de expertos puede ser prohibitivo. El sistema de apelación es complejo y puede ser desconcertante para cualquiera que no tenga experiencia tributaria y jurídica. Aunque el impuesto, sanción e interés tasado técnicamente pueden ser correctos, con frecuencia las sanciones e intereses compuestos pueden hacer que la cantidad suba rápidamente y se vuelva prohibitiva, especialmente para los negocios pequeños. Además, dado que las noticias corren rápidamente en los círculos empresariales, colocar a un negocio pequeño en dificultades financieras puede ser perjudicial para las relaciones comerciales actuales o futuras y el éxito del negocio. Esta es una razón más para que los contribuyentes permanezcan como contribuyentes que han dejado de declarar impuestos y desaparecerse en la economía informal.

Las leyes financieras de un país¹³ generalmente permiten una remisión de la sanción, el interés e incluso el impuesto en determinadas circunstancias que por lo general se relaciona con las dificultades del

¹³ Las administraciones tributarias suelen tener un mecanismo mediante el cual pueden abordar el sentido común para hacer frente a los contribuyentes, quienes, debido a dificultades personales y/o circunstancias fuera de su control, no pueden cumplir con el requisito de declarar y/o pagar sus impuestos a tiempo.

Hay instancias en las que, a pesar de que una cantidad puede ser legalmente adeudada, la recaudación de impuestos, intereses y/o sanción puede ser antieconómica, en contra del sentido común o promover la percepción de que la aplicación de la ley es injusta. La circunstancia más común para peticiones de alivio de sanciones son por fuerza mayor, tales como terremotos, inundaciones, tornados y huracanes. Otras peticiones comunes para el alivio de las sanciones se deben a las responsabilidades relacionadas con la familia.

contribuyente, pero esto puede ser un proceso largo y no hay seguridad de que se conceda la remisión. Algunos países, como Canadá, también tienen una política de "imparcialidad" legislada que se puede aplicar en los casos en los que cualquier o todo interés o sanción adeudada por un contribuyente puede ser cancelada debido a un retraso o un error por parte de la administración tributaria, las circunstancias ajenas al control del contribuyente o la incapacidad del contribuyente para pagar. En muchos países, existe la posibilidad de cancelar impuestos, sanciones e intereses si estos son considerados como incobrables.

Las leyes tributarias modernas son muy específicas con respecto a las competencias del Ministro y en general no prevén el ejercicio de cualquier facultad discrecional¹⁴ cuando se trata de tasar el impuesto legalmente obligado, ni la legislación tributaria permite más discreción para reducir la cantidad de impuestos a la hora de recaudar el impuesto legalmente debido. Otro posible impedimento para lograr una solución acordada es que muchas de las leyes fiscales no incluyen la posibilidad de que un tercero determine la obligación del contribuyente. Sólo hay dos partes con tal poder: la administración tributaria usando las facultades delegadas por el Ministro y un tribunal de jurisdicción competente. Las leyes tributarias generalmente no permiten a otra parte, tal como un árbitro neutral o alguna autoridad, negociar un acuerdo. Para añadir un nivel de arbitraje al proceso de resolución de apelación, se requerirían cambios legales considerables en muchos países y, más importante aún, podría volver a los tribunales redundantes, lo cual no es un resultado deseable. Por último, en los países donde las instituciones son débiles y la corrupción puede ser problemática, añadiendo poderes para negociar el monto del impuesto a pagar sobre una tasación puede cortejar al desastre. Lo que sería apropiado es complementar el proceso de apelación ya existente dentro de la administración tributaria con un proceso de mediación diseñada específicamente para los pequeños y medianos contribuyentes.

11.1.7. Pago de una Tasación

Dependiendo del país y la situación, un contribuyente puede o no puede ser obligado a pagar la totalidad o parte del importe de los impuestos en litigio antes que una objeción o apelación pueda ser resuelta. Para desalentar apelaciones frívolas, aunque esta no es la práctica habitual, el pago de un depósito se debe considerar como la práctica líder, excepto en casos de dificultades financieras para el

Varía de país a país en cuanto a quién tiene la autoridad para proporcionar alivio de una sanción, interés o incluso impuesto. Dependiendo del sistema jurídico del país, la autoridad podría ser conferido al Ministro de Finanzas o el Gabinete Ministerial y, en algunos caso, se delega al director de la administración tributaria.

Por lo general el alivio es a través de una remisión, el cual es un proceso legal definido que resulta en condonar una cantidad de impuesto, sanción o interés que un contribuyente, de otro modo, sería responsable de pagar. Una remisión puede ser retroactiva y cubrir una cantidad que el contribuyente ya ha pagado, el cual resultaría en un reembolso. La mayoría de los países exigen que el contribuyente solicite la remisión por escrito, generalmente mencionando los motivos, para así iniciar el proceso de remisión.

¹⁴ Los programas de reforma de impuestos por lo general tienen tres elementos básicos: I) un alejamiento de la dependencia de los impuestos reales así como la introducción de un Impuesto al Valor Agregado (IVA) de base amplia; II) el diseño simplificado de tributación incluyendo la supresión de algunos impuestos, la simplificación de los demás, la reducción del número de tasas altas de impuestos, la ampliación de la red tributaria y la reducción de las tasas altas de impuestos, y III) dar menos discrecionalidad a los oficiales tributarios y mejorar en general la administración tributaria.

contribuyente. Como el plazo para la presentación de la objeción es más largo que el plazo para el pago de la tasación, el contribuyente debe pagar¹⁵ la tasación no más tarde que la fecha prevista, incluso si va a presentar una objeción. De lo contrario, o en los casos en el que el depósito sea menor a la cantidad total de impuestos, los intereses no pagados seguirán acumulándose sobre el monto no pagado.¹⁶

La mayoría de las leyes del Impuesto al Valor Agregado (IVA) consideran el IVA como una cantidad que se mantiene por el contribuyente (recaudador de impuestos) en fideicomiso para el gobierno. Del mismo modo la retención de impuestos en la fuente a los empleados (PAYE) también es considerada como un "fondo fiduciario". Dado que estos impuestos son dinero del gobierno que el contribuyente recauda en nombre del gobierno, la mayoría de las leyes fiscales establecen que cualquier obligación tributaria pendiente (IVA y PAYE) sea pagada en su totalidad o que el contribuyente proporcione la seguridad apropiada antes de que pueda aceptarse cualquier apelación. Generalmente, las leyes tributarias varían en cuanto a si se requiere cualquier impuesto o depósito durante una apelación en relación a otros impuestos, ya que estos impuestos no son fondos fiduciarios. Para impedir apelaciones frívolas, sobre todo cuando se trata de grandes cantidades, algunos países exigen un pago del 50 por ciento del impuesto tasado. Otros países, especialmente para individuos, no requieren que se haga ningún pago cuando el contribuyente presenta una apelación. Es una práctica común que, una vez que la apelación ha sido aceptada, cualquier acción de recaudación contra el contribuyente por el monto bajo apelación queda suspendida hasta que la apelación se haya decidido a no ser que exista riesgo de que el contribuyente sea incapaz de pagar o que el contribuyente huirá del país.

En el caso de los pequeños y medianos contribuyentes, siempre y cuando se pueda concebir un sistema adecuado para acelerar las objeciones como se sugiere en este documento, el pago anticipado del importe total de los impuestos en litigio deben ser condonados siempre y cuando el contribuyente continúe presentando declaraciones de impuestos y todos los demás pagos se mantengan a tiempo.

11.1.8. Plazo de Tiempo para la Objeción

Normalmente, el plazo para presentar una objeción oscila entre 21 a 90 días después de la fecha de la tasación,¹⁷ y la apelación debe ser declarada de forma descrita en la ley tributaria. A veces, hay libertad

¹⁵ En la encuesta de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 25 de los 41 países que respondieron indicaron que, cuando un caso está bajo revisión administrativa, los países pueden cobrar el impuesto en litigio, aunque en Chipre esto sólo se aplica en el caso de determinados impuestos directos. Esto se compara con los casos bajo revisión en tribunal donde 33 de los 41 países pueden cobrar el impuesto en litigio, aunque en algunos casos sólo en determinadas circunstancias.

¹⁶ Bajo la legislación, las autoridades fiscales Canadienses no pueden iniciar acciones legales para recaudar los impuestos adeudados hasta 90 días después de enviar una notificación de la tasación. Esto deleitará la acción de recaudación si el contribuyente está disputando la tasación a través del proceso de apelación interna de la Agencia o por el Tribunal Fiscal de Canadá a excepción de las grandes corporaciones que están obligadas a pagar por lo menos el 50 por ciento de los impuestos en litigio. Por otra parte, esta restricción no se aplica a montos que se consideran impuestos del fondo fiduciario, tales como impuesto sobre bienes y servicios (GST) en Canadá (o Impuestos al Valor Agregado, IVA), o de retenciones a los empleados (Retención en la fuente - PAYE por sus siglas en inglés).

¹⁷ Según un estudio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el período de tiempo en el cual los contribuyentes pueden apelar para la revisión administrativa varía mucho entre países. El tiempo mínimo reportado es de 8 días y el máximo es de 5 años. OCDE (enero 2009), p. 147.

legal para aceptar una objeción después de que haya transcurrido el tiempo, si es que existen motivos razonables para el retraso; sin embargo, la prórroga no se concede automáticamente. Con frecuencia, el contribuyente deberá presentar una solicitud por escrito, describiendo todos los hechos y circunstancias del por qué necesita una extensión. El director de la administración tributaria y/o el director de apelaciones deben estar satisfechos con las circunstancias particulares o ver si son poco razonables para requerir que el contribuyente presente la objeción dentro del tiempo asignado.

11.1.9. Percepción del Contribuyente

La administración tributaria debe hacer un esfuerzo para analizar la percepción de los contribuyentes acerca de los procesos para las objeciones y apelaciones. El primer paso debe consistir en preguntar a los contribuyentes, a través de una encuesta o un cuestionario acerca de su percepción, si creen que reciben un trato imparcial, oportuno y objetivo. Por ejemplo, un cuestionario pudiera preguntar, entre otras cosas, si el administrador tributario ha hecho consideraciones imparciales respecto a las objeciones del contribuyente sobre una tasación y si la posición de la administración tributaria se explica claramente. Las preguntas también podrían ayudar a identificar y evaluar problemas legales con el fin de garantizar que la información disponible es suficiente para llegar a una decisión más precisa y razonable. La administración tributaria debe tomar acciones apropiadas si se encuentra que los contribuyentes tienen una percepción negativa del proceso.

11.1.10. Entendiendo el Sistema de Apelaciones del Contribuyente

Las siguientes son algunas estadísticas fundamentales que ayudarán a determinar la "salud" del sistema de apelación.

Las siguientes tablas son un punto de partida recomendado para la recopilación de información relevante sobre las apelaciones en la fase de objeción dentro de la administración tributaria, así como las apelaciones posteriores en cada instancia en los tribunales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha notado que los datos de apelaciones recibidas de los países varían significativamente y hay un gran número de brechas en los datos, lo cual sugiere debilidad en los datos de rendimiento operativo recaudados por muchas administraciones tributarias. La OCDE ha observado que pocos países tienen normas de rendimiento para la revisión administrativa de sus procesos de apelación, a pesar de que es una parte integral de la función de la administración tributaria.

Figura 11.2. Información para la revisión del sistema de apelaciones

Apelaciones Tributarias	Año			Año			Año		
	%	No.	Monto	%	No.	Monto	%	No.	Monto
Inventario inicial a partir de (fecha)									
Apelación Presentada									
Apelación Decidida									
Inventario final a partir de (fecha)									

Apelaciones Tributarias	Año			Año			Año		
	%	No.	Monto	%	No.	Monto	%	No.	Monto
% pequeños y medianos contribuyentes									
% a favor del contribuyente									
% a favor del pequeño y mediano contribuyente									
% parcialmente aceptado									
Tiempo promedio para finalizar la objeción									

Además de las estadísticas anteriores, a menudo resulta ser beneficioso para examinar el resultado de las objeciones de los contribuyentes. Esta clasificación de objeciones puede ayudar a identificar otras debilidades que podrían tratarse, por ejemplo, sobre los servicios al contribuyente. Una tabla similar a la siguiente puede ser útil.

Figura 11.3. Una revisión de los resultados de apelaciones

Clasificación de las Objeciones de los Contribuyentes	
Tipos	Definiciones
Acuerdo - permitido completamente	El objetor está de acuerdo con la decisión de la administración tributaria en permitir todo lo que se solicitó en la objeción del contribuyente.
Acuerdo - permitido en partes	El objetor está de acuerdo con la decisión de la administración tributaria en permitir sólo parte de todo lo que se solicitó en la objeción del contribuyente.
Confirmado con el acuerdo	El importe total de la tasación se confirma con el acuerdo explícito del contribuyente.
Incremento con acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para aumentar la liquidación de impuestos con el acuerdo del contribuyente.
Confirmado sin un acuerdo	La tasación completa se confirma sin el acuerdo del contribuyente. Por lo general, el contribuyente manifiesta su desacuerdo con el administrador de apelaciones.
Permitida en parte sin acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para permitir parte de la objeción. El contribuyente no está de acuerdo con los importes ajustados.
Incremento sin acuerdo	La decisión es tomada por el administrador de apelaciones para aumentar la liquidación de impuesto sin el acuerdo del contribuyente.
Objeción declarada tardíamente	El caso de la objeción está cerrado porque no se presentó dentro del plazo especificado.

Clasificación de las Objeciones de los Contribuyentes	
Tipos	Definiciones
Nulo - otros	Se utiliza cuando un caso está cerrado por una razón que no cumple con ningún otro código.

11.2. Tendencias Comunes

Muchos de los desafíos que enfrentan las administraciones tributarias con respecto a las apelaciones están relacionados con la oferta de servicios de calidad a los pequeños y medianos contribuyentes. Por ejemplo:

- Estos contribuyentes son numerosos y diversos;
- Típicamente tienen un escaso conocimiento general de las leyes fiscales y muchas veces no son conscientes de las complejidades sutiles;
- Tal vez no estén conscientes de sus obligaciones tributarias;
- Ellos tienden a ser menos sofisticados con sistemas contables que son muy básicos, los registros que están escritos a mano, etc.;
- A menudo tienen acceso limitado a una computadora o capacidades; por lo que requieren servicios costosos en persona y apoyo más amplio a través de panfletos impresos y folletos; y
- Son una "clientela giratoria" debido a su corto ciclo de vida de negocios, lo que exige un esfuerzo constante para educar a los recién llegados.

Cuadro 11.2. Objeción y apelaciones de los pequeños y medianos contribuyentes en Canadá

Los programas de información para contribuyentes en Canadá son iguales o mejores que los de otros países. Todos los formularios están disponibles en el sitio web así como las instrucciones claras, guías y otras publicaciones que explican la aplicación de las diversas leyes fiscales. Existe un sistema de información telefónico, donde los oficiales tributarios pueden responder rápidamente a la mayoría de las preguntas sobre impuestos. Software interactivo de impuestos está ampliamente disponible - algunos sin cargos. También hay videos y programas de divulgación para ayudar a los contribuyentes. En un intento de ayudar a los pequeños y medianos contribuyentes que no estaban de acuerdo con las decisiones de la administración tributaria en la instancia de objeción en el proceso de apelación, el tribunal tributario presentó un proceso informal, relajando las normas judiciales normales y haciendo que sea más fácil, en teoría, para que los contribuyentes se representen a sí mismos.

Aún con toda esta información y la asistencia disponible para los contribuyentes, en un caso reciente, el Presidente del Tribunal Supremo se sintió obligado a escribir:¹⁸

La gran mayoría de los apelantes informales en este Tribunal actúan por sí mismos o están representados por personas sin formación jurídica. Esto, el Tribunal Tributario tiene en común con todos los demás tribunales Canadienses. Los empleados del Tribunal Tributario tratan de ayudar a los apelantes y futuros apelantes a conseguir su apelación al juicio. El Tribunal ha elaborado un video que describe la realización de una apelación. Los jueces tratan de ayudar a los contribuyentes sujetos a los límites de la imparcialidad judicial.

Sin embargo, los contribuyentes y sus representantes laicos a menudo se sienten intimidados por el proceso y no son capaces de procesar totalmente [defender] las apelaciones. Esto es lo que pasó aquí.

¹⁸ Cámara de Comercio de Canadá (2012), párr. 5.

... Una necesidad para que los contribuyentes estén mejor preparados para sus apelaciones ante este Tribunal es obvia. Los programas de ayuda legal deben considerar ampliar su asistencia a los contribuyentes a pesar de los problemas presupuestarios actuales. Lidar con una burocracia gubernamental, como por ejemplo la Agencia Tributaria de Canadá (CRA), y luego con un tribunal es muy estresante incluso para las personas con más experiencia. Liquidaciones de impuestos injustas pueden traer problemas en la relación familiar y deben ser impugnadas con el apoyo público cuando es apropiado.

Muchos países no han intentado introducir un proceso de apelación informal y aún requieren a los contribuyentes solicitar la asistencia de un abogado para que los represente en el tribunal. Al mismo tiempo, muchos países pueden no tener un programa robusto de servicio al contribuyente, los cuales son impedimentos para los negocios pequeños y medianos. El "experimento" Canadiense, aún permitiendo que los pequeños y medianos contribuyentes se representen a sí mismos, ha sido menos que satisfactorio.

Para poner la situación de los pequeños y medianos contribuyentes en perspectiva, el 2005 en Canadá,¹⁹ alrededor del 60 por ciento de los casos de impuestos sobre la renta, el 30 por ciento de impuesto sobre bienes y servicios (GST) (o Impuestos al Valor Agregado, IVA) y el 75 por ciento de los casos involucrando otros impuestos ante el tribunal fiscal fueron de representación individual.

El tribunal tributario canadiense llegó a la conclusión de que los mismos problemas se presentan cuando se considera la capacidad de los pequeños y medianos contribuyentes para montar una oposición/recurso informado y creíble en un sistema que no es familiar y algunas veces hasta intimidante.

Lo siguiente es una discusión de estos y otros temas similares, y tendencias en las administraciones tributarias que pretenden resolver estos retos.

11.2.1. Oportunidad

Un punto importante de disputa para los contribuyentes es la oportunidad. En muchos países las encuestas oficiales o informales mencionan las demoras prolongadas²⁰ en la fase de objeción por considerarla un obstáculo para los negocios y un problema especialmente difícil para las pequeñas y medianas empresas.

Cuadro 11.3. Puntualidad de la apelación en Canadá²¹

En la década de 1990 Canadá tenía un tiempo promedio para finalizar una apelación de aproximadamente 100 días. Los promedios, sin embargo, eran engañosos ya que tomaba un promedio de 77 días para los casos más sencillos y casi 400 días para los casos complejos. Durante una revisión por parte del Auditor General Canadiense, también se constató que las estadísticas relativas a los días transcurridos eran deficientes ya que las estadísticas no tomaron en cuenta las objeciones pendientes que formaron más de la mitad del inventario de apelaciones. Objeciones pendientes son aquellos casos que son exclusivamente destinados a la espera del resultado de un litigio similar. En esta situación, los contribuyentes tenían la opción de que su caso sea tratado como parte de un grupo de casos similares y puesta en el inventario de espera, o de insistir en los tribunales individualmente.

¹⁹ Gallant (2005), p. 337.

²⁰ Por ejemplo, en un informe sobre la administración de los impuestos de venta en el estado de Arizona, el Auditor General encontró que el tiempo promedio necesario para llegar a una decisión de una audiencia es de 14,4 meses. (Office of the Auditor General of the State of Arizona (1981), p. 13)

²¹ Office of the Auditor General of Canada (1992), para. 21.40.

Las estadísticas muestran que tomó en promedio más de 800 días para la finalización de las objeciones pendientes desde la fecha en que se recibieron del contribuyente y que más de una cuarta parte de estas objeciones habían estado en proceso desde hace más de tres años.

Los problemas con la oportunidad de las resoluciones de apelación han dado lugar a que algunos países impongan estrictas limitaciones de tiempo a la administración tributaria para resolver apelaciones. Algunos países, además de la imposición de límites de tiempo para decidir sobre una objeción, también han impuesto sanciones a la administración tributaria. Por ejemplo, cuando una objeción no se decide dentro del tiempo especificado, el asunto bajo objeción se encuentra automáticamente a favor del contribuyente. Le corresponde entonces a la administración tributaria sopesar el costo del litigio y la probabilidad de éxito contra el ingreso potencial como una decisión de negocios. Es importante destacar que en los países donde el sistema judicial se refiere a la precedencia, el incumplimiento no puede ser citado como un precedente, por lo que los demás contribuyentes en circunstancias similares no pueden depender de una decisión por defecto que pueda aplicarse a sus circunstancias. Algunos países incluso han considerado que cuando hay una sentencia por incumplimiento a favor del contribuyente, el impuesto en litigio o una parte se retendrán del presupuesto de la administración tributaria para "alentar" a que sea más eficiente. Esta solución no es recomendable ya que puede dar lugar a insuficiencia de fondos operativos para la administración tributaria, lo cual puede tener consecuencias no deseadas.

11.2.2. Defensor Tributario

La independencia, la objetividad y la imparcialidad de la administración tributaria, como se mencionó anteriormente, es de alguna forma cuestionable ya que la primera instancia de apelación es generalmente atendida por los auditores fiscales experimentados que son seleccionados de las filas generales de la administración tributaria y llevan su "modo de pensar como auditor" al trabajo. Además, la percepción del contribuyente es importante y, aunque el personal de la administración tributaria manejando la objeción es realmente imparcial, objetiva y gestionan de buena fe, el contribuyente puede sentir lo contrario. El contribuyente no tiene una opción de decidir si debe o no pagar impuestos - es obligatorio y, en la instancia de tasación y recaudación puede ser polémico. Esto puede "empañar" la percepción de los contribuyentes sobre si el tratamiento durante una apelación será justo o imparcial.

Hay una necesidad de que un tercero actúe como árbitro, ya que la administración tributaria y el contribuyente pueden no ser capaces de tratarse unos a los otros de una manera imparcial, objetiva y calmada. Este árbitro actuará como un intermediario entre el contribuyente y el administrador de apelaciones para crear un ambiente de discusiones significativas. Debe elegirse un árbitro apropiado. La legislación fiscal es compleja y la tercera parte neutral debe conocer la ley fiscal en cuestión, a fin de poder identificar los problemas y sutilmente dirigir la reunión hacia las áreas en las que se pueda llegar a un consenso. Este conocimiento de la ley fiscal aplicable es un requisito indispensable ya que el logro de un acuerdo que esté fuera de la ley no tiene ningún valor para el contribuyente y sólo agravará la situación. Dado que esta es una mediación en lugar de arbitraje, el mediador también debe ser capaz de proporcionar al contribuyente, en caso de solicitud, una opinión en cuanto a los méritos de los casos

presentados por ambas partes. Esta opinión sería especialmente valiosa para los contribuyentes pequeños y medianos que pueden no tener abogado ni una opinión informada de sus/las posibilidades en los tribunales. El contribuyente es esencialmente el beneficiario exclusivo para obtener el dictamen del mediador en el caso, ya que los oficiales tributarios tienen acceso a asesoramiento jurídico y al asesor legal del gobierno.

Hay dos acercamientos para la mediación. Puede haber un mediador "interno" que sea parte del proceso de objeción del contribuyente dentro de la administración tributaria. Alternativamente, muchos países han establecido organismos especiales, tales como una oficina del defensor tributario para investigar las quejas del público sobre las agencias gubernamentales. En algunos países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), un defensor tributario dedicado²² ha sido establecido para investigar denuncias relativas a la administración tributaria.

Generalmente el defensor tributario sólo tiene la autoridad para investigar quejas relacionadas con el servicio, que pueden incluir:

- Los errores que se refieren a malos entendidos, omisiones o descuidos;
- Retrasos indebidos;
- Poca o engañosa información;
- Tratamiento injusto; y
- Comportamiento del personal.

Como resultado de una investigación, el defensor tributario puede sugerir que la administración tributaria:

- De más razones para una decisión;
- Corrija un malentendido, omisión o descuido;
- Ofrezca una disculpa;
- Cambie las políticas y procedimientos;
- Realice cambios en los sistemas o aplicaciones;
- Revise sus niveles de servicio; o
- Considere la posibilidad de formación continua del personal.

Se sugiere que los países que todavía no tienen un defensor tributario consideren seriamente establecer uno. Además, el rol del defensor tributario debe ser ampliado para incluir la mediación y, en caso de ser necesario a la conclusión de la mediación, una función de asistencia para guiar a un contribuyente que solicita remisión de impuestos, sanciones e intereses en caso de dificultades.

²² En el Reino Unido, la Oficina del Mediador investiga las denuncias y ayuda a resolver las quejas de los particulares y los negocios que quedan descontentos con la forma en que sus asuntos han sido tratados. En los Estados Unidos, el Servicio del Defensor del Contribuyente es una organización independiente dentro del Servicio de Impuestos Internos (IRS por sus siglas en inglés) que ayuda a los contribuyentes que están experimentando dificultades económicas, cuyo problema no se ha resuelto a través de los canales normales del IRS o en los casos en que un sistema o procedimiento del IRS puede no estar funcionando como estaba previsto.

11.3. Madurez de la Administración Tributaria

Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 1

Palabra clave: "Informal"

- El derecho de los contribuyentes de oponerse en la instancia de la administración tributaria, se ofrece libremente en la ley o en la legislación secundaria o por una tradición de apelar a la administración tributaria para revisar la tasación.
- Las objeciones se manejan de una manera ad hoc sin procedimientos claramente definidos. No existen formularios estándar o tiempo aceptado para objetar o responder. Si se publican los procesos para el manejo de la objeción, estos son vagos.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria no informa al contribuyente si una decisión está sujeta a otros derechos de apelación.
- Cuando se recibe la objeción no se lo comunica al personal de recaudación y la objeción no impide la acción de recaudación.
- Las objeciones son revisadas por un comité de gerentes de alto-nivel y tienden a involucrar a las mismas personas que a un principio manejaban el caso.
- El proceso para la presentación de objeciones no es automatizada (es decir, a través de la web) y tampoco lo es el flujo de trabajo de proceso de objeción.

Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 2

Palabra clave: "Legislado"

- El derecho del contribuyente a objetar se define en la ley o en la legislación secundaria, pero no está claro cuales decisiones de la administración tributaria están sujetas a re-consideración. El mecanismo para la presentación de una objeción no está claro tampoco.
- Las objeciones se manejan de una manera ad hoc sin procedimientos claramente definidos. Hay formularios estandarizados y el tiempo para refutar requisitos, pero no existe un tiempo definido para responder a las necesidades, y los procesos publicados para el manejo de objeciones son vagos. El proceso para permitir una extensión al tiempo para objetar no es claro.
- Existen procedimientos para el manejo de objeciones pero también la falta de una orientación detallada tales como manuales de funcionamiento interno; por ejemplo, el cálculo del tiempo transcurrido para responder a una apelación donde se ha pedido al contribuyente que presente documentación adicional y si el tiempo de responder a una apelación se suspende durante este período de respuesta.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria no informa al contribuyente si la decisión no es apelable posteriormente.
- Cuando se recibe la objeción no se le comunica al personal de recaudación y la objeción no impide la acción de recaudación.

- Las objeciones son revisadas por un comité de gerentes de alto-nivel y tienden a involucrar a las mismas personas que en un principio manejaban el caso. Hay automatización limitada para la presentación de cargos (es decir a través de la web) y/o el flujo de trabajo para el proceso de objeción.

Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 3

Palabra clave: "Institucionalizado"

- El derecho del contribuyente a objetar se define en la ley o la legislación secundaria y aunque el mecanismo de objeción es claro, no está claro cuales decisiones de la administración tributaria están sujetas a re-consideración.
- Existen procedimientos claramente definidos y a veces publicados para el manejo de objeciones. Estos incluyen formularios estándar, tiempos establecidos para objetar, un tiempo establecido para responder, los procedimientos para la presentación y manejo de objeciones, y las reglas para permitir una extensión del plazo de objeción.
- Los procedimientos pueden carecer de ciertas disposiciones, tales como los requisitos para el material que debe ser revisado (incluidos las declaraciones originales, presentaciones objeciones y la ley) y las especificaciones precisas de cuando el personal de servicios legales o los contribuyentes deben participar.
- El contribuyente no es aconsejado si la objeción tomará más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria informa al contribuyente de sus derechos de apelación adicionales si están en desacuerdo con la decisión.
- Aunque una objeción detiene la acción de recaudación, las comunicaciones entre el contribuyente objetor y el personal de recaudación de la administración tributaria no están claramente definidas.
- Las objeciones son manejadas por expertos internos. No hay requisitos internos claros para utilizar personal que estuvo involucrado en el caso original. Aunque claramente definidos, los procedimientos de objeción difieren entre los tipos de decisiones y/o de impuestos.
- Aunque el contribuyente pueda presentar objeciones electrónicamente, el flujo de trabajo del proceso de objeción no esta automatizado.

Objeciones y Apelaciones: Nivel de Madurez 4

Palabra clave: "Simplificado"

- El derecho de los contribuyentes a objetar está claramente definido en la ley o en la legislación secundaria. Todas las decisiones de la administración tributaria de hecho o de derecho están sujetas a su re-consideración, tal vez con muy pocas excepciones, como ser una resolución vinculante.
- Existen procedimientos claramente definidos y publicados para el manejo de objeciones. Estos incluyen formularios estándar, tiempos establecidos para objetar, un tiempo establecido para

responder, procesos definidos para la presentación y manejo de objeciones, y reglas para permitir una extensión del plazo de objeción.

- Los procedimientos exigen que la administración tributaria informe a los contribuyentes sobre formularios incompletos o no válidos (tales formularios no son simplemente ignorados); permiten a la administración tributaria solicitar información adicional a los contribuyentes; exigen la revisión de los datos clave (incluidos las declaraciones originales, presentaciones de objeciones, y las leyes); permiten reuniones entre la administración tributaria y el contribuyente y permite el retiro de las objeciones (incluyendo la solicitud de la administración tributaria para que el contribuyente se retire).
- Existen procedimientos para permitir al contribuyente el acceso completo a la información en su declaración de impuestos (excepto la información de terceros y la información prohibida por la ley).
- El contribuyente es aconsejado si la objeción toma más tiempo de lo previsto para su revisión. La administración tributaria informa al contribuyente si la decisión no está sujeta a otra objeción.
- Los procedimientos exigen que las objeciones sean manejadas por evaluadores internos independientes que sean expertos en el tema pero que no estuvieron involucrados en el caso original.
- Los procedimientos para las objeciones son los mismos en todos los tipos de decisiones de la administración tributaria y/o tipos de impuestos. Todas las decisiones que resultan de las objeciones están sujetas a una apelación.
- El contribuyente puede presentar una objeción electrónicamente. El flujo de trabajo de proceso de objeción está automatizado (por ej., los recaudadores reciben una notificación automática de objeciones).

11.4. América Latina y el Caribe

Hay pocos datos sobre apelaciones, salvo la información sobre el proceso general de apelaciones en todo el mundo y en Latinoamérica y el Caribe (LAC). Según un estudio del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT),²³ las leyes fiscales de los países de LAC normalmente regulan el proceso general de apelaciones como también todas las acciones administrativas que imponen obligaciones o niegan los derechos de los contribuyentes a la apelación, aunque el camino y los procesos de apelación varían. Todas las leyes nacionales proveen tales mecanismos, ya sea a través de las administraciones tributarias, tribunales tributarios especiales, o los tribunales de justicia.

²³ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros (2012), sección 4.3 – 5.7.

Cuadro 11.4. Procesos de apelación en Latinoamérica y el Caribe²⁴

Barbados: Los contribuyentes pueden oponerse a sus tasaciones mediante notificación escrita o en línea y la objeción debe ser presentada dentro de los 21 días siguientes a la fecha de la notificación de la tasación. Las objeciones son revisadas por el Departamento y "Avisos de Re-tasación o liquidación de la tasación" se emiten al contribuyente. Si el contribuyente está insatisfecho, él o ella pueden presentar una apelación ante una junta de apelaciones o directamente ante la Corte Suprema.

Guatemala: Guatemala no cuenta con un tribunal tributario especializado y las apelaciones pueden ser presentadas por los contribuyentes o sus representantes solamente en la administración tributaria (Superintendencia de Administración Tributaria).

Panamá: Ley Número 8 del 2010 creada por el Tribunal de la Administración Tributaria. El tribunal es independientemente ejecutivo, especializado y es un organismo imparcial que tendrá la competencia, en términos generales, para reconocer y resolver las apelaciones administrativas contra las resoluciones emitidas por la administración tributaria (Dirección General de Ingresos) y por las administraciones tributarias provinciales en todo el país incluyendo las solicitudes de reembolso de los impuestos nacionales con algunas excepciones (por ej., administración aduanera y otros casos).

Perú: En conformidad con lo dispuesto en el código de impuestos de 1999 y la modificación de leyes, el contribuyente puede presentar apelaciones solicitando la revocación de las decisiones ante la administración tributaria seguida de una apelación ante el Tribunal Fiscal. La resolución del Tribunal Fiscal es la última instancia administrativa pero puede ser impugnada ante el Poder Judicial. El Tribunal Fiscal es un organismo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, el cual ejerce poderes de decisión y autosuficiencia en el desempeño de sus funciones específicas, y depende del apoyo administrativo del Ministerio.

Trinidad: La Dirección de Impuestos Internos tiene un período de seis años dentro el cual se puede evaluar la declaración de los contribuyentes y puede emitir una tasación de la obligación tributaria o el reembolso al contribuyente. Si el contribuyente se opone a la tasación, él/ella tiene 15 días para presentar una objeción al Departamento de Impuestos Internos solicitando que se revise la tasación. No hay cuota para consultar una liquidación de impuestos y solicitar una re-tasación. La Sección de Objeción del Departamento tiene hasta dos años para responder a una objeción bajo la legislación vigente para impuesto sobre la renta y de sociedades. Si el contribuyente no está satisfecho con los resultados de la nueva re-tasación, él/ella puede apelar ante el Tribunal Tributario de Apelación. El Tribunal Tributario de Apelación es una agencia separada independiente para la resolución de litigios tributarios entre los contribuyentes y la autoridad tributaria. Es un organismo público de auto-gestión con la autonomía económica administrativa, funcional, y técnica y tiene competencia jurisdiccional en todo el territorio nacional. Su asignación financiera está determinada por la asignación del gobierno central.

Según la misma encuesta, las apelaciones suelen dar lugar a retrasos en la recaudación, ya que muchos contribuyentes abusan de los derechos de apelación para retrasar innecesariamente las recaudaciones. Recientemente, ha habido una disminución en el número de apelaciones en los países de LAC, salvo en Brasil y Nicaragua, aunque no está claro si esto se debe a los cambios en los procedimientos de la administración tributaria o a la falta de control. Al mismo tiempo, los datos del estudio del CIAT muestran un aumento en el porcentaje de casos sin resolver. Algunos países se destacan por sus procesos de resolución relativamente largos, específicamente Colombia (15 años²⁵) y Brasil (12 años).

²⁴ Information from CIAT (<http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/>).

²⁵ Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y otros. (2012), sección 5.7.

Cuadro 11.5. Procesos de apelación en Brasil

Hasta el 2009, Brasil no tenía un proceso administrativo para resolver los litigios tributarios y se basaba en los procedimientos judiciales formales. El sistema judicial Brasileño tuvo una acumulación de casos de impuestos. Aproximadamente 2,5 millones de casos tributarios representaban BR 600 mil millones en impuestos no pagados, casi un tercio del producto interno bruto de Brasil en el 2008. Una adición de 1,8 millones de litigios de contribuyentes todavía no llegaba a la etapa judicial. El litigio tributario promedio tomó doce años de trabajo a través del sistema judicial Brasileño.²⁶

Actualmente, el contribuyente puede apelar ante la Junta de Apelaciones de la Administración Tributaria. Los paneles de revisión administrativa están altamente especializados en materia tributaria y las apelaciones pueden tomar de tres a cinco años hasta concluir. A esta instancia, sin embargo, el 75 por ciento del impuesto tasado se mantiene.²⁷ Además, las decisiones no son vinculantes y pueden ser impugnadas por la administración tributaria sobre el mismo tema. En el ámbito contencioso judicial hay dos niveles de tribunales estatal/federal y un nivel de tribunales superiores donde existe un requisito de un depósito de garantía con el fin de litigar la deuda tributaria. Podría tomar de tres a diez años a los tribunales para resolver el asunto.

La experiencia personal del autor es que los países de LAC consideran las apelaciones pero muchos no logran definir un sistema administrativo de apelaciones. En lugar a esto, las leyes dejan la definición del proceso administrativo de apelaciones a la administración tributaria, sin suficientes garantías de que las objeciones se tratarán en forma oportuna. Este es un problema significativo en la región de LAC donde el sistema de apelaciones es utilizado por el contribuyente - por lo general grandes contribuyentes - para retrasar las recaudaciones legítimas de los impuestos. Esto significa que los países de LAC deben exigir alguna forma de depósito/pago o explorar sanciones para las apelaciones injustificadas. Existen procedimientos de apelación disponibles, incluso en las administraciones tributarias más rudimentarias, pero pueden ser vagas y en muchos países, internos y no disponibles para el público. Estos procedimientos generalmente cubren el contenido que el contribuyente debe incluir en una apelación pero por lo general no requieren de un formulario específico.²⁸ Al igual que con todas las otras funciones de la administración tributaria, los países de LAC se diferencian por su capacidad para manejar las objeciones y apelaciones eficazmente. No obstante, basándose en la información de este apartado, los países de LAC deben colocarse en el tercer nivel del modelo de madurez en lo que respecta las apelaciones.

11.5. Puntos de Referencia Clave y Directrices

Aunque hay poca información y datos sobre la estrategia de los diferentes países respecto a las apelaciones, la mejor fuente de orientación son las estadísticas recopiladas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).²⁹ Incluso en la OCDE, los países varían ampliamente en

²⁶ Korb y otros. (2009), parr. 2.

²⁷ KPMG (n.d.), parr. 16.

²⁸ Cabe señalar que este es el caso incluso para algunos países desarrollados como Australia (hasta hace poco) y Canadá (aún en el caso de los Impuestos de Bienes y Servicios).

²⁹ OCDE (enero 2009), p. 147.

muchos puntos de referencia relacionados con la apelación.³⁰ A continuación se abordan las pautas claves cualitativas para el buen funcionamiento de las apelaciones.

- Debe haber un organismo separado e independiente para manejar el primer nivel de objeciones tributarias a nivel de la administración tributaria. Los oficiales de apelaciones deben ser capaces de actuar independientemente de la administración tributaria, tanto en apariencia como en hecho;
- El proceso y los procedimientos deben proporcionar al contribuyente con el tiempo y la oportunidad adecuada para presentar su caso, sin embargo, el proceso de apelación en cada instancia debe ser de duración determinada para proporcionar una resolución oportuna;
- Las condiciones previas para la declaración de una objeción ante la administración tributaria y una apelación posterior ante el tribunal deben ser razonables. En el caso de los pequeños contribuyentes, si existen cuotas de declaración, deben ser razonables y proporcionadas y deben tener en cuenta si se espera que los contribuyentes paguen por adelantado parte o la totalidad del impuesto litigado. Cuando los contribuyentes pierden su apelación, el impuesto pendiente que están obligados a pagar debe estar sujeta a tasas de interés razonables;
- Debe haber una sanción para desalentar apelaciones frívolas que se consideran infundadas y destinadas a retrasar la recaudación legítima de los impuestos;
- Debe estar a disposición una asistencia especial para los pequeños y medianos contribuyentes para ayudarles en la preparación de una apelación y, en lo posible, aplicar las normas "relajadas" en situaciones en que los contribuyentes se representan a sí mismos;
- La gran mayoría de las apelaciones se deben resolver en la primera instancia de una objeción del contribuyente³¹;
- El sistema de apelaciones tributarias debe ser gestionado a través de una oficina electrónica donde la información completa relativa a las apelaciones está disponible, las apelaciones pueden presentarse electrónicamente, y el contribuyente puede, cuando sea posible, presentar documentos y monitorear el progreso de la apelación, y
- Debe haber un sistema de resoluciones anticipadas de impuesto para proveer a los contribuyentes con la certidumbre de cómo se tratará una transacción para efectos tributarios en el futuro. Esto suele resolver las áreas que podrían ser tasadas y que darían lugar a una apelación.

³⁰ El período de objeción y apelación judicial varía entre 1 mes y 6 meses (con excepciones). Un tercio de los países de la OCDE permiten acuerdos basados en función del riesgo y otro tercio tiene un tribunal tributario especializado. Cabe señalar, sin embargo, que la mayoría de los países de la OCDE permiten recaudación durante la objeción y durante la apelación judicial.

³¹ 80 por ciento puede ser adecuado, como se sugirió anteriormente.

REFERENCIAS:

Banco Mundial (2011), "An Integrated Assessment Model for Tax Administration", Poverty Reduction and Economic Management Public Sector and Governance Group.

Canada Revenue Agency (n.d.), "Tax Appeals Evaluation", <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/ntrnl/2012/txpplsultn-eng.html>.

Canadian Chamber of Commerce (2012), "Fair Tax Process for Small Business". [http://www.chamber.ca/images/uploads/Resolutions/2012/EN/F-Fair Tax Process for Small Business.pdf](http://www.chamber.ca/images/uploads/Resolutions/2012/EN/F-Fair_Tax_Process_for_Small_Business.pdf).

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Oficina Regional de Asistencia Técnica FMI, Panamá y la República Dominicana (CAPTAC-DR), y el Banco Interamericano de Desarrollo (2012), "Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006 – 2010".

Gallant, André (2005), "The Tax Court's Informal Procedure and Self-Represented Litigants: Problems and Solutions", Canadian Tax Journal / Revue fiscale canadienne, vol. 53, no 2

Jaglowitz, Chris (1999), "Mediation in Federal Income Tax Disputes", Faculty of Law, University of Windsor, Canadian Forum on Civil Justice / Forum canadien sur la justice civile, http://www.cfcj-fcj.org/sites/default/files/docs/hosted/17454-mediation_tax.pdf.

Korb, Donald L., Andrew S. Mason, Andrew P. Solomon, and James R. Gadwood (2009), "Brazilian Tax Settlements: Administrative Settlement of Tax Disputes Would Become Possible Under Legislation Pending in Brazilian National Congress", Latin American Law and Business Report, Vol. 17, No. 11.

KPMG (n.d.), "Tax Dispute and Controversy Update – Focus on Brazil", <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/tax-dispute-resolution-controversy-expert-series/pages/focus-on-brazil.aspx>.

OCDE (enero 2009), "Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)", Forum on Tax Administration, Centre for Tax Policy and Administration.

Office of the Auditor General of Canada (1992), *Report of the Auditor General of Canada*, http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/parl_oag_199212_21_e_8075.html.

Office of the Auditor General of the State of Arizona (1981), "A Performance Audit of the Department of Revenue Sales Tax Program", Report 81-2.