



facultad de  
derecho

## MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS ANTE UNA INSTANCIA ADMINISTRATIVA EN ESTADOS UNIDOS

*Martin J. McMahon, Jr.\**

### RESUMEN

El autor expone detalladamente los métodos alternativos de solución de conflictos tributarios utilizados en Estados Unidos. De esta manera se parte de lo general, haciendo una revisión del estatuto norteamericano de la prescripción tributaria, una descripción de los procesos de declaración de impuestos y de fiscalización de los contribuyentes y otros temas procesales-administrativos del ordenamiento jurídico-tributario de ese país. Posteriormente, el autor revisa uno a uno estos métodos alternativos, los cuales pueden tener una forma contractual o concretarse mediante formularios de solicitud creados especialmente al efecto.

Palabras Clave: Métodos Alternativos de Solución de Conflictos. Tributaria. Acuerdos. Avenimiento. Prescripción. Liquidación. Giro. Devolución de Impuestos.

---

\* Profesor de Derecho "Stephen C. O'Connell", Facultad de Derecho, Universidad de Florida, Gainesville, Florida. Estos materiales han sido adaptados a partir de partes de los capítulos 46, 47, 48, 49 y 51 de: *Federal Income Taxation of individuals*, Boris I. Bittker, Martin J. McMahon, Jr. y Lawrence A. Zelenak, Tercera Edición, en su versión complementada hasta Enero de 2010. Copyright (EEUU) 2009 por Thomson Reuters/RIA. Todos los derechos reservados. Traducido, publicado y distribuido bajo una licencia limitada otorgada a Martin J. McMahon, Jr. Copyright de la traducción (EEUU) 2009 por Thomson Reuters/RIA. Todos los derechos reservados. Los contenidos de este trabajo no pueden ser reproducidos, en todo o en parte, sin la autorización escrita de Thomson Reuters/RIA.

## I. NORMAS DE PRESCRIPCIÓN

### 1.1 Liquidación del impuesto a pagar

El Artículo 6501 (a) del Código Tributario de los Estados Unidos (Internal Revenue Code en adelante I.R.C.<sup>1</sup>) señala que el impuesto a la renta debe liquidarse, por regla general, dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración del impuesto a la renta y, que ningún procedimiento judicial para el cobro de un impuesto a la renta sin liquidar podrá comenzar después de que este plazo de tres años se haya cumplido<sup>2</sup>. A la inversa, si no se presenta una declaración de impuesto a la renta válida, no empieza a correr el plazo de prescripción. El vencimiento de este plazo de tres años impide la posibilidad de utilizar cualquier modalidad de cobro, incluyendo el embargo y convierte al pago voluntario del impuesto en un “pago en exceso”, el cual es devuelto o puede ser utilizado como crédito dentro del período legal establecido por el artículo 6511 del I.R.C. Sin embargo, una liquidación del impuesto que ha sido hecha dentro de plazo, pero que por causa de un error administrativo se ha rebajado el impuesto a pagar, puede ser reliquidada aunque el plazo de prescripción se haya cumplido en relación con la primera liquidación.

<sup>1</sup> Nota del Traductor.

<sup>2</sup> Todas las citas a una sección de una ley se refieren a citas del Código Tributario de los Estados Unidos de 1986 (I.R.C.), modificado por 26 U.S.C., et. seq., a menos que se especifique lo contrario. Todas las citas que se individualicen como Treas. Reg. se refieren a citas de las Regulaciones del Ministerio de Hacienda de los Estados Unidos, 26 C.F.R. 1.1-1, et. seq.

La liquidación del impuesto requerida por el Art. 6501 (a) se efectúa registrando la deuda tributaria del contribuyente en la oficina correspondiente del Servicio de Impuestos Internos de los Estados Unidos (IRS), según lo dispuesto por los Arts. 6202 a 6204<sup>3</sup>. Los contribuyentes tienen derecho a recibir copias de los expedientes donde consta la liquidación del impuesto. Con todo, se considera que una liquidación de impuestos ha sido realizada dentro de plazo si ha sido registrada antes de que se cumpla el plazo tres años, incluso si no se notifica al contribuyente dentro de este plazo. Si una declaración es presentada en o después de la fecha señalada por la ley, el plazo de tres años para la liquidación del impuesto se empieza a contar al día siguiente de la presentación de la declaración. Sin embargo, una declaración anticipada de acuerdo a lo contenido en el Art. 6501(b) (1) es tratada como si hubiera sido presentada el último día establecido por la ley para dicha presentación.

Estas normas de prescripción de tres años son objeto de numerosas excepciones, de las cuales las más importantes son las siguientes:

1. **Fraude.** En el caso de una declaración de impuestos falsa, fraudulenta o un intento premeditado de evadir impuestos, no se aplican los plazos de prescripción para liquidar o girar impuestos<sup>4</sup>.

2. **Omisión de más del 25 por ciento.** El plazo de prescripción de tres años es reemplazado por uno de seis años si, según principios que se verán más adelante, la renta bruta declarada es menor en un 25%

<sup>3</sup> Ver Treas. Reg. 301.6203-1.

<sup>4</sup> I.R.C. 6229 (c) (1), 6501 (c) (1), 6501 (c) (2).

*El impuesto se ha pagado en la oficina de impuestos de la ciudad de Santiago.*

*No se aplica prescripción*

o más a la renta bruta real.

3. No hay declaración de impuestos. No se aplican las normas de prescripción si el contribuyente no presenta declaración, incluso si esta declaración es realizada por el IRS en representación del contribuyente de acuerdo al Art. 6020(b) <sup>5</sup>.

4. Formulario equivocado. Los plazos de prescripción, por regla general, no empezarán a correr si el contribuyente presenta un tipo de declaración equivocada. Sin embargo, esta regla es atenuada por la norma 6501 (g), la cual señala que si el contribuyente de buena fe declara como trust o sociedad de personas, el plazo de prescripción empieza a correr, incluso si posteriormente se determina que el contribuyente es una sociedad anónima.

5. Solicitud para provocar la liquidación del impuesto. En ciertas situaciones, que dicen relación con los impuestos del causante y de sociedades anónimas disueltas, el IRS debe liquidar el impuesto dentro de los dieciocho meses posteriores a la solicitud escrita del contribuyente <sup>6</sup>.

6. Declaración de sociedades de personas. Debido a que las sociedades de personas son transparentes para efectos del sistema tributario norteamericano, el Art. 6229 establece reglas especiales para asegurarse que los ajustes que deriven de fiscalizaciones hechas a este tipo de sociedades no sean desechados debido a los plazos de prescripción aplicables a las declaraciones personales de los socios.

7. Misceláneos. El plazo normal de tres años es reemplazado por plazos más largos, en casos de deficiencias atribuibles

al arrastre de pérdidas operativas netas, pérdidas de capital y ciertos créditos, así como también muchos otros casos que son tratados por el I.R.C. de una manera especial, sujetos a reajuste debido al evento de una condición o la ocurrencia de una situación determinada.

Los plazos de prescripción aplicables pueden también ser extendidos a través de un acuerdo entre el IRS y el contribuyente. Asimismo, la prescripción puede suspenderse en ciertas circunstancias, tales como la interposición de una acción por parte del contribuyente para anular la citación a comparecer de un tercero, la expedición de una notificación legal de deficiencia (requerimiento de noventa días), procedimientos ante la Corte Tributaria y la quiebra del contribuyente.

#### 1.2 Consentimiento para extender los plazos de prescripción relativos a la liquidación de los impuestos

El IRS y el contribuyente pueden extender los plazos de prescripción mediante acuerdo escrito antes del vencimiento del plazo aplicable. Por ejemplo, el plazo normal de tres años establecido en el Art. 6501 (a), el plazo de seis años establecido en el Art. 6501 (e)(1), o el plazo establecido por un acuerdo anterior <sup>7</sup>. En la práctica, este acuerdo para extender los plazos de prescripción, se utiliza en cualquier caso

<sup>5</sup> I.R.C. 6501 (b)(3).

<sup>6</sup> Ver I.R.C. 6501 (d); Treas. Reg.301.6501(d)-1.

<sup>7</sup> I.R.C. 6501 (c)(4).



en que se requiere un plazo adicional para examinar una declaración de impuestos o cuando existe un asunto disputado que es llevado la División de Apelaciones del IRS. Este acuerdo puede estar limitado a algún asunto en particular o la intención del IRS puede ser abarcar varios años tributarios. Este consentimiento para extender los plazos de prescripción no siempre tiene un día de vencimiento específico. El formulario del IRS establece que este plazo termina dentro de los 90 días después a la fecha más temprana entre (1) la fecha del envío al contribuyente de la notificación que señala que la apelación ha finalizado; (2) la fecha en que la oficina pertinente del IRS ha recibido notificación escrita de término, de parte del contribuyente, o (3) la fecha en que ha sido enviada una notificación de deficiencia al contribuyente. El IRS debe comunicar a los contribuyentes que estos tienen el derecho a rechazar esta oferta de acuerdo para extender los plazos de prescripción de la liquidación, para limitar la extensión de un tema en particular o para limitar la duración del plazo de la prescripción que ha sido ampliada.

## II. FISCALIZACIÓN Y AUDITORIA DE LAS DECLARACIONES DE IMPUESTOS

### *2.1 Selección de las declaraciones a fiscalizar*

Luego de ser presentadas ante el IRS, las declaraciones de impuestos son revisadas primero en cuanto al formulario, su ejecu-

ción y precisión matemática. Si existe un error matemático o de transcripción, se envía una notificación de corrección al contribuyente donde se exige el pago de la suma faltante o se devuelve lo pagado en exceso. En el primer caso, se considera dentro de plazo el pago hecho en los diez siguientes a la fecha de la notificación. La notificación de corrección explica el error aludido, pero no es una notificación de deficiencia para los efectos de recurrir a la Corte Tributaria. El IRS utiliza un procedimiento sumario similar en los casos en que las declaraciones son revisadas por contener ítems que parecen claramente erróneos, los cuales el IRS trata de corregir mediante correspondencia con el contribuyente. Debido a que estos errores no son matemáticos o de transcripción, el contribuyente se podría rehusar a aceptar los ajustes propuestos y estaría forzando al IRS a seguir los procedimientos normales de fiscalización y de notificación de deficiencias.

Las declaraciones de impuestos a fiscalizar son elegidas por el IRS. De éstas, varias son seleccionadas de acuerdo a un proceso que ocupa una fórmula matemática desarrollada a partir de un examen intensivo de declaraciones seleccionadas al azar, para identificar aquellas que presentan una alta probabilidad de error. El IRS utiliza también otros programas que sirven para seleccionar declaraciones a ser fiscalizadas, basados en el tipo de declaración, el examen coordinado de socios una misma sociedad de personas o de contribuyentes de una misma industria, entre otras técnicas. Asimismo, el IRS suele destinar recursos a ciertas áreas donde se supone puede haber abuso, proceder una fiscalización en potencia o estar el interés público involucrado.

No han sido exitosos los reclamos de los contribuyentes respecto de que la fiscalización de sus declaraciones no estaba justificada, porque otros contribuyentes cuyas declaraciones presentan problemas similares se libraron de la fiscalización. La posibilidad de promover fiscalizaciones tributarias por motivos políticos es fuertemente desincentivada por el Art. 7217, norma que establece que es un delito que el presidente, vicepresidente o cualquier miembro del gabinete (salvo el Ministro de Justicia, el Ministro de Hacienda, como consecuencia de la implementación de un cambio en la política fiscal) solicite al IRS la fiscalización, el término de una curso o cualquier otro tipo de examen a algún contribuyente en particular.

## *2.2 Fiscalizaciones en terreno o en las dependencias del IRS*

El Art. 7605(a) establece que las fiscalizaciones deben ser llevadas a cabo en el momento y lugar que el IRS indique, siempre que esto sea "razonable atendidas las circunstancias". La fiscalización puede hacerse a través de distintos medios por correspondencia, a través de una entrevista y examen de los registros contables en las dependencias del IRS o mediante una fiscalización en terreno, la cual implica un examen de los libros y registros contables del contribuyente en el establecimiento donde realiza sus actividades, lo que significa un análisis mucho más específico. En cualquiera de estos casos, el contribuyente debe estar representado por un abogado, contador público certificado (CPA) u otro representante. Si el contribuyente es repre-

sentado por un mandatario calificado, en virtud de un mandato válido, no necesita estar presente en esta fiscalización. Si el contribuyente asiste a la entrevista en las dependencias del IRS, el funcionario correspondiente debe informar a éste de sus derechos al comienzo de la misma, incluyendo el derecho a tener representación jurídica y las obligaciones que debe cumplir el IRS durante el proceso de fiscalización (o de cobro). El contribuyente puede grabar un registro de audio de la entrevista, usando sus propios equipos y a su costo, siempre y cuando, lo comunique con anticipación al IRS. El IRS también puede grabar la entrevista, pero debe otorgar una transcripción de ésta al contribuyente si éste lo pide, a su costo.

Las fiscalizaciones pueden hacerse por correo, cuando los ítems cuestionados por el IRS son susceptibles de ser verificados directamente a partir registros que pueden ser enviados por correspondencia y existen, además, claras indicaciones de que el contribuyente puede comunicarse efectivamente por escrito con el IRS. La mayoría de las fiscalizaciones que no se pueden hacer por correspondencia se hacen mediante entrevistas en las dependencias del IRS.

Las declaraciones elegidas para estos efectos, son aquellas que reflejan problemas que requieren un acercamiento analítico y un juicio individual, además de la verificación directa de los registros contables. Las entrevistas generalmente se llevan a cabo en la oficina del IRS ubicada en el lugar de residencia del contribuyente.

Las fiscalizaciones en terreno generalmente dicen relación con declaraciones relativas a negocios y se realizan en casos en los cuales existen numerosos registros, métodos contables complejos, inventarios

sustantivos y materiales, problemas inusuales o que requieren un examen complejo y de larga duración. El fiscalizador puede solicitar asesoría jurídica al Consejo del IRS. Los contribuyentes también pueden solicitar asesoría y podrán apelar si el fiscalizador se niega a solicitar esta asesoría al mencionado Consejo.

Cuando finaliza tanto la fiscalización en terreno como aquella realizada en las dependencias del IRS, al contribuyente que esté de acuerdo con los ajustes propuestos se le solicitará la renuncia a las limitaciones de tasación que pueda tener el IRS en cuanto a la liquidación y giro del monto de impuestos adeudados o una aceptación de la liquidación propuesta (Formulario 870). Los fiscalizadores están obligados a comunicar al contribuyente su derecho a apelar de los ajustes propuestos en la liquidación. Si el contribuyente está en desacuerdo con estos ajustes recibirá el denominado "requerimiento de treinta días", en el cual se le señala su derecho a apelar y establece que si este no responde el requerimiento en el plazo de treinta días se despachará la notificación legal de deficiencia ("requerimiento de noventa días"). Además del requerimiento de treinta días, el IRS debe entregar al contribuyente una explicación de todo el proceso, desde el examen hasta el giro, incluyendo la asistencia disponible por parte del Defensor Público del Contribuyente. Se pueden llegar a acuerdos en algunos puntos pero no en otros, en ese caso, aquellos puntos en los que hay acuerdo pueden ser transigidos mientras que los otros serán apelados.

### 2.3 Fiscalizaciones repetitivas e innecesarias

El Art. 7605(b) señala que los contribuyentes no podrán ser objeto de fiscalizaciones o investigaciones innecesarias y que solamente una vez por año tributario se podrán inspeccionar los libros contables, salvo que el contribuyente solicite una nueva fiscalización o el IRS, luego de una investigación, notifique por escrito al contribuyente respecto a la necesidad de una inspección adicional. La investigación adicional de un fiscalizador especial, debido a la derivación del caso a la división de investigación criminal (CID), la cual fue descubierta a partir de una fiscalización civil, no es una segunda fiscalización prohibida de acuerdo al Art. 7605(b). Del mismo modo, tampoco se infringe el Art. 7605(b) si se inspeccionan los mismos libros contables y registros que están relacionados con un año tributario posterior, incluso si de esta segunda fiscalización resulte una deficiencia en el año anterior.

Puesto que el IRS puede investigar simplemente porque existe una sospecha de que existen impuestos adeudados, la prohibición de fiscalizaciones innecesarias es infringida sólo cuando hay una acción arbitraria u opresiva<sup>8</sup>. La violación de cualquiera de los dos aspectos del Art. 7605(b), probablemente no le quitará validez a una notificación de deficiencia emitida. Con todo, el IRS reabrirá casos ya cerrados para hacer un ajuste desfavorable al contribuyente, sólo si (1) existe evidencia de fraude o de una conducta similar; (2) el cierre de

<sup>8</sup> Collins v. Commissioner, 61 T.C. 693 (1974).

caso decía relación con un error sustancial basado en un criterio establecido del IRS; o (3) la no reapertura del caso significaría una seria omisión administrativa.

#### *2.4 Procedimiento de Apelación ante el IRS*

El contribuyente que esté en desacuerdo con los ajustes propuestos por el fiscalizador, recibe una copia del informe de éste último junto con el requerimiento de treinta días. En éste se ofrece una segunda oportunidad para aceptar el resultado de la fiscalización y se señala el derecho del contribuyente a apelar ante la División de Apelaciones. El requerimiento de treinta días es un formulario que establece la liquidación de impuestos propuesta por el IRS e informa al contribuyente de su derecho a apelar si está en desacuerdo; se acompaña una copia del informe del fiscalizador que explica las bases de la liquidación propuesta. La apelación debe ser presentada ante el encargado del área en el plazo de treinta días contados desde la fecha del requerimiento. En los casos en que de una fiscalización en terreno aparece que el impuesto propuesto (incluyendo las multas) o la devolución solicitada excede los US\$ 10.000 para cualquier año tributario, se requiere una queja por escrito en orden a obtener una audiencia con el Agente de Apelaciones. Se requiere una breve declaración por escrito de los temas en conflicto, si el impuesto propuesto (incluyendo las multas) o la devolución solicitada excede los US\$ 2.500 (pero no sobrepasa los US\$ 10.000). En todos los otros casos, será suficiente una solicitud oral de audiencia. El contribuyente podría solicitar

una temprana derivación de un conflicto no resuelto a la División de Apelaciones y éste será transferido, si el conflicto en particular está totalmente desarrollado, si otros asuntos todavía están sin resolver en el proceso de fiscalización y si la derivación temprana resolverá todo el caso.

Los procedimientos ante la División de Apelaciones son informales. El contribuyente podrá comparecer en persona o representado por un mandatario calificado. Todos los aspectos del caso pueden ser apelados, pero en la División, por regla general, no se reunirán nuevos datos o información. Sin embargo, la incorporación de nuevas pruebas en la audiencia de apelación no está rígidamente prohibida, de hecho, la normativa del IRS establece que los asuntos de hecho alegados, requieren ser incorporados en forma de Declaración Jurada o ser declarados como verdaderos bajo pena de perjurio. Los funcionarios de la División de Apelaciones del IRS, han sido instruidos para no reabrir asuntos en los que previamente se ha llegado a acuerdo o pronunciarse sobre nuevos asuntos, a menos que la base para esa acción sea sustancial y, el potencial efecto sobre la responsabilidad tributaria es material. Los funcionarios de la División de Apelaciones del IRS son firmemente instruidos para ser

*La División de Apelaciones generalmente considerará seriamente la oferta de transigir respecto de un conflicto tributario con el fundamento de que ésta refleje las ventajas de los puntos de vista opuestos en relación con los riesgos que existirían si el caso se judicializara. Si el contribuyente realiza una oferta de acuerdo inaceptable pero de Buena Fe, el encargado de la Apelación evaluará el caso de manera tal que permita al contribuyente proponer un acuerdo que sea recomendable aceptarlo.*

realistas:

Este extracto refleja la posición oficial del IRS, el contribuyente debe tomar la iniciativa para poner término a un caso mediante acuerdo, sin embargo, los negociadores experimentados podrán intuir a que tipo de propuesta de arreglo responderá favorablemente la contraparte.

La División de Apelaciones tiene jurisdicción exclusiva sobre las propuestas de acuerdo hasta que el contribuyente demande ante la Corte Tributaria de los Estados Unidos. Cuando un caso ingresa a la Corte Tributaria, el Consejo del IRS recomienda a la División de Apelaciones que este caso llegue a un arreglo amigable, salvo que la notificación de deficiencia haya sido emitida por esta División o el Consejo del IRS determine que el caso no podrá llegar a arreglo en un período razonable. Si el caso implica una deficiencia de impuestos de US\$ 10.000 o menos, la División de Apelaciones mantiene la jurisdicción sobre estos acuerdos por seis meses o hasta un mes antes de la lectura de la lista de causas al principio del inicio de sesiones de la Corte Tributaria (quince días en casos menores según el Art. 7463). Los casos más grandes son devueltos al Consejo del IRS, si no ha habido ningún progreso respecto de la resolución del conflicto por la vía extrajudicial, en la fase de apelación administrativa. Mientras un caso remitido a la División de Apelaciones no haya sido devuelto al Consejo del IRS, la primera tiene competencia exclusiva sobre los acuerdos. Cuando un caso es devuelto al Consejo del IRS, la autoridad para celebrar acuerdos recae exclusivamente sobre éste, a menos que la División de Apelaciones y el Consejo del IRS acuerden lo contrario. Estos organismos podrían acordar que un

caso ya ingresado a la Corte Tributaria y ya revisado por la División de Apelaciones, regrese a la apelación administrativa. En algunos casos (por ejemplo asuntos de gran importancia o grandes deficiencias de impuestos), la División de Apelaciones y el Consejo podrían trabajar juntos.

El Art. 7123(b)(1) obliga al IRS a establecer procedimientos de mediación no vinculantes que puedan ser invocados, tanto por el contribuyente como por el IRS, con el objeto de tratar de resolver controversias en las que no se ha podido llegar a acuerdo ante la División de Apelaciones. El Art. 7123(b)(2) obliga al IRS a establecer procedimientos vinculantes de arbitraje de conflictos tributarios en los que no se ha podido llegar a acuerdo ante la División de Apelaciones, pero sólo si tanto el contribuyente como el IRS consienten en este arbitraje en vez de someter a la jurisdicción de la Corte Tributaria el caso. A mayor abundamiento, el IRS ha establecido, antes de la apelación administrativa, procedimientos de mediación voluntaria y no vinculante para una gran variedad de conflictos. Tanto puntos de hecho como de derecho pueden ser mediados.

### *2.5 Acuerdos: Formulario 870 y*



### *Acuerdo de cierre.*

En la gran mayoría de los casos las declaraciones de impuestos son aceptadas por el IRS tal como se presentaron y, aunque no existe barrera legal para una posterior alegación de deficiencia hasta el momento en que se cumplan los plazos de prescripción, rara vez las declaraciones no revisadas por el IRS serán fiscalizadas posteriormente, salvo que el contribuyente tome la iniciativa y solicite una devolución. Las declaraciones que son revisadas y luego aceptadas por el IRS, tal como se presentaron, generalmente se resuelven mediante acuerdo por motivos prácticos para el IRS.

Hay cuatros vías formales de resolver extrajudicialmente conflictos tributarios, que aunque no son tan importantes por no ser numerosas, si lo son para el profesional tributario. Cada una de estas vías lleva aparejada distintos procedimientos y consecuencias legales. Son: (1) Formulario 870; (2) Formulario 870-AD; (3) Acuerdos de Cierre regulados por el Art. 7121 y (4) los acuerdos regulados en el Art. 7122. Estos procedimientos regulados por las normas antes mencionadas, son los únicos métodos disponibles para resolver conflictos tributarios.

#### 2.5.1 Formulario 870

El formulario 870 se usa para resolver extrajudicialmente casos tributarios en la etapa de fiscalización, ya sea en todo o en parte, esto para implementar lo regulado por el Art. 6213 (d), permitiendo a los contribuyentes renunciar a las restricciones establecidas para la liquidación y giro de las deu-

das de impuestos (Art. 6213 (a)). Firmando el formulario 870 (Renuncia a las Restricciones establecidas para la Liquidación y Cobro de una Deficiencia de Impuestos y Aceptación de una sobre Liquidación), el contribuyente autoriza al IRS a determinar la diferencia de impuestos acordada y cobrar los impuestos resultantes sin la emisión de una notificación legal de deficiencia (Requerimiento de noventa días), esto según el Art. 6213(a). Sin esta notificación legal, el contribuyente que posteriormente cambie de opinión acerca de la deficiencia no podrá atacar la liquidación en la Corte Tributaria, deberá por el contrario, enterar el impuesto y solicitar una devolución mediante un procedimiento administrativo y demandar en una corte distrital o en una corte de reclamos.

Por otro lado, si la notificación y la solicitud de pago de los impuestos no son emitidas dentro de los treinta días siguientes a que el contribuyente firme el formulario 870, el IRS no podrá cobrar intereses por el período entre el vencimiento del plazo de treinta días y la fecha de notificación y solicitud de pago. El formulario 870 es efectivo cuando es firmado por el contribuyente, no requiere aceptación por parte del IRS, excepto cuando se le agregan nuevas cláusulas al documento tipo.

#### 2.5.2 Formulario 870-AD

El IRS utiliza el Formulario 870-AD para terminar extrajudicialmente casos sin expediente en la División de Apelaciones. A diferencia del formulario 870, éste es una oferta del contribuyente de renunciar a las restricciones del Art. 6213(A) y para consentir en la liquidación y cobro de la defi-

ciencia de impuestos ya aceptada, que no es efectiva sino hasta que sea aceptada por el IRS. A mayor abundamiento, el formulario 870-AD establece que, si es aceptado, el caso no podrá reabrirse sino cuando exista fraude, malversación, ocultación o distorsión de material, un error importante de cálculo matemático o excesiva desgravación provisoria por pérdidas de arrastre. Asimismo, no se podrá interponer o continuar ningún tipo de reclamo de devolución o de crédito respecto al año (o años) involucrado (s), a menos que se trate de cantidades atribuibles a pérdidas de arrastre permitidas por la ley. Luego de esta cuasi declaración de término, el formulario 870-AD señala que no se trata de un acuerdo de cierre en los términos del Art. 7121.

En consecuencia, tanto los contribuyentes como el IRS tienen la posibilidad de repudiar el acuerdo informal en ciertas circunstancias. Debido a que el IRS muy rara vez rechaza un acuerdo incorporado en el formulario 870-AD, surge el problema de la denominada Teoría de los Actos Propios cuando el contribuyente demanda la devolución infringiendo lo acordado en el Formulario 870-AD. Las condiciones necesarias para ejercer la acción hipotecaria en contra del contribuyente, sin embargo, son del todo vagas.

### 2.5.3 Acuerdos de cierre

La mayoría de las transacciones administrativas se realizan a través de los Formularios 870 o 870-AD, sin embargo, a través de los acuerdos de cierre, regulados en el Art. 7121, se pueden alcanzar mejores objetivos. Un acuerdo de cierre es un convenio entre el IRS y el contribuyente, rela-

tivo a la responsabilidad tributaria por el impuesto a la renta en cualquier período tributario. Este acuerdo es final y conclusivo, excepto ante un acto fraudulento, de malversación o de distorsión de un hecho. Por regla general, los principios del Derecho Contractual rigen la interpretación de los acuerdos de cierre.

Las normas respectivas establecen que los acuerdos de cierre, en el caso de períodos tributarios que terminan después de la fecha del acuerdo, pueden ser afectados por cualquier cambio legal post acuerdo y todos estos deben contener antecedentes sobre el particular<sup>9</sup>. Si bien, un acuerdo de cierre es determinante respecto a la responsabilidad tributaria primaria, la ejecución de estos acuerdos no impide que el IRS posteriormente liquide intereses y multas relacionadas con esta responsabilidad determinada en el acuerdo, esto, salvo, que el mismo instrumento del acuerdo señale lo contrario.

Si bien la ejecución del acuerdo de cierre es discrecional para el IRS, las normas pertinentes señalan que un acuerdo podría ser ejecutado en todos los casos en que aparezca existir una ventaja (presumiblemente para el IRS) en que el caso esté permanentemente cerrado o si el contribuyente demuestra buenas y suficientes razones para desear este acuerdo y el Director Nacional del IRS determina que los Estados Unidos no obtendrá desventajas por la consumación de un acuerdo de este tipo.<sup>10</sup>Las

---

<sup>9</sup>Treas. Reg. 301.7121-1(c).

razones aceptables para firmar acuerdos de cierre, pueden ser:

1. El contribuyente desea que se determine su responsabilidad tributaria para facilitar una operación comercial, tal como la venta de acciones o distribución de activos de una herencia (estate) o trust o para satisfacer a un acreedor que solicita evidencia respecto a la situación tributaria del primero.
2. El Albacea de una herencia (estate) quiere un acuerdo de cierre para que pueda ser absuelto por la Corte.
3. El contribuyente desea asegurarse de que su conflicto tributario con el IRS ha sido resuelto de manera definitiva.
4. El contribuyente desea resolver extrajudicialmente un asunto jurídico no solamente para el año tributario en cuestión, sino que también para años venideros en los cuales el mismo asunto reaparecerá vinculado con hechos idénticos o relacionados.

Existen dos tipos de acuerdos de cierre. El primero se trata de una determinación final de la responsabilidad del contribuyente respecto a un año o varios años tributarios anteriores, el cual se plasma en el Formulario 866: Acuerdo respecto a la Determinación Final de la Responsabilidad Tributaria. El segundo, es ejecutado a través del Formulario 906 y solamente determina, de manera final, uno o más puntos que complementen la responsabilidad del contribuyente. El acuerdo de cierre del Formulario 906, que cubre asuntos específicos, sólo es vinculante respecto de temas en los que se

<sup>10</sup>Treas. Reg. 301.7121-1(a)

consintió, no determina de manera definitiva la responsabilidad tributaria del contribuyente para ese año <sup>11</sup>.

Según el Formulario 866, no se obliga al IRS a emitir una notificación legal de deficiencia antes de liquidar y girar el impuesto, para el caso que el contribuyente y el IRS llegan a un acuerdo de cierre, que determina de manera definitiva la responsabilidad del contribuyente por ese año<sup>12</sup>. Sin embargo, si el contribuyente y el IRS llegan a un acuerdo de cierre según el Formulario 906, determinando sólo de manera definitiva uno o más puntos que afectan al contribuyente, el IRS debe emitir una notificación legal de deficiencia antes de proceder a girar el impuesto debido<sup>13</sup>. En ese caso, el contribuyente puede cuestionar la liquidación del IRS, pero no podrá reabrir u oponerse al tratamiento de asuntos abarcados por el acuerdo de cierre.

El Art. 7123(b)(1) obliga al IRS a establecer procedimientos no vinculantes de mediación que puedan ser invocados tanto por el contribuyente como por el IRS, para resolver casos de intentos infructuosos para firmar acuerdos de cierre. El Art. 7123(b)(2) obliga al IRS a establecer procedimiento de arbitraje voluntario vinculante de conflictos en los cuales el IRS y el contribuyente hayan hecho intentos infructuosos para firmar acuerdos de cierre, siempre que ambos consientan en el arbi-

<sup>11</sup> Estate of Magarian v. Commissioner, 97 T.C. 1 (1991) (este tipo de acuerdos de cierre no impide que el IRS determine posteriormente si el contribuyente es responsable por más impuestos).

<sup>12</sup> Marathon Oil Co. v. U.S., 42 Fed. Cl. 267 (1998), aff'd, 215 F3d 1343 (Fed. Cir. 1999), Rev. Proc. 68-16, 1968-1 C.B. 770.

<sup>13</sup> Manko v. Commissioner, 126 T.C. 195 (2006).

traje.

### III. RESOLUCION EXTRAJUDICIAL DE CASOS DE DECLARACIONES FISCALIZADAS NO RESUELTAS MEDIANTE ACUERDOS ADMINISTRATIVOS

#### *3.1 Notificación Legal de Deficiencia (Requerimiento de noventa días)*

Si un conflicto relativo a impuesto a la renta no puede ser resuelto extrajudicialmente, el IRS emitirá, según lo dispuesto por el Art. 6212, una notificación legal de deficiencia (Requerimiento de noventa días), el cual es un documento crucial por las siguientes razones:

1. Sin esta notificación, la deuda de impuestos no puede ser liquidada ni cobrada, a menos que el contribuyente consienta en la liquidación y giro en virtud de lo dispuesto por el Art. 6213(d)<sup>14</sup>, que el IRS cierre el año tributario del contribuyente de acuerdo al Art. 6851 (sobre ocultación o flight) o realice una liquidación riesgosa según la norma 6861.
2. La notificación es la “vía” del contribuyente a la Corte Tributaria, permitiéndole solicitar a ésta la redetermi-

nación de la deuda tributaria dentro de los noventa días siguientes a la fecha en que la notificación es enviada (de ahí el término “requerimiento de noventa días”). Si la persona a notificar vive en el extranjero, el plazo es de ciento cincuenta días.

3. El Art. 6213(a) prohíbe la liquidación y giro de los impuestos hasta el vencimiento de este plazo de noventa o ciento cincuenta días y, si la demanda es presentada, hasta que la sentencia de la Corte Tributaria quede ejecutoriada.

4. Los plazos de prescripción de la liquidación y giro se suspenden durante el período de los noventa o ciento cincuenta días y mientras dura la tramitación del juicio ante la Corte Tributaria. Con todo, este plazo comienza a contarse de nuevo sesenta días después de que vence el plazo de noventa o ciento cincuenta días.

5. La deuda de impuestos establecida en la notificación legal, es una determinación administrativa que se presume correcta cuando es cuestionada ante la Corte Tributaria por el contribuyente, pero si el IRS determina una deuda tributaria adicional, sobre este recae la carga de la prueba respecto de este monto adicional.

El Art. 7522, dispone que la notificación de deficiencia describa la base en virtud de la cual el IRS ha determinado la deuda tributaria, sus intereses, multas o agregados al impuesto. Sin embargo, una descripción inadecuada no invalida la notificación.

Debido al prepago, la revisión judicial de una deuda tributaria llega a la etapa de ejecución en el caso que el contribuyente no presente una demanda en la Corte Tributaria. El Art. 6213(a) dispone que se

<sup>14</sup> Si la notificación legal no es enviada según lo dispuesto por el Art. 6123(a), el contribuyente puede detener la liquidación y giro del impuesto; ver I.R.C. Arts. 6213(a) (última frase), 7421(a).



estima que la demanda ante la Corte Tributaria ha sido presentada dentro de plazo, si lo es en o antes de la fecha especificada en la notificación de deficiencia, como el último día para demandar ante la Corte. A través de esto, se motiva al IRS a incluir dicha fecha en todas las notificaciones. No obstante lo anterior, una notificación que omite señalar el último día del plazo para presentar la demanda es una notificación válida.

El Art. 6212(b)(1) dispone que el requerimiento de noventa días sea enviado al contribuyente a su último domicilio conocido. Las regulaciones del Ministerio de Hacienda norteamericano definen como “último domicilio conocido” la dirección que aparece en la última declaración federal de impuestos presentada por el contribuyente y correctamente procesada, a menos que el contribuyente haya notificado clara y concisamente al IRS de un domicilio distinto. Sin embargo, si el IRS obtiene una dirección distinta a través de la base de datos del Servicio Postal Nacional de Cambio de Domicilio de los Estados Unidos, esa será considerada como el último domicilio conocido del contribuyente, a menos que éste haya notificado clara y concisamente al IRS de un domicilio distinto<sup>15</sup>. Para efectos del Art. 7222 ninguna otra notificación de cambio de domicilio que haya hecho el contribuyente a terceros es válida.

Si la notificación de deficiencia se envía al último domicilio conocido del contribuyente, esta será válida aunque nunca haya sido recibida. Por el contrario, una notificación enviada al domicilio equivocado sólo es válida si efectivamente fue

recibida. El contribuyente puede señalar el domicilio de un abogado para efectos del IRS, en ese caso dicha dirección será tratada como el último domicilio conocido del contribuyente.

El Art. 6212(d) permite al IRS anular una notificación de deficiencia si el contribuyente lo acepta. Este procedimiento puede ser utilizado para reanudar las conversaciones en orden a resolver amigablemente en sede administrativa el conflicto tributario o para enmendar un error administrativo en el envío de una notificación de deficiencia, como por ejemplo, una notificación dirigida al contribuyente equivocado, respecto de un año erróneo o sin considerar la correcta ejecución de la renuncia a los plazos de prescripción<sup>16</sup>. Sin embargo, una notificación de deficiencia no podrá ser anulada si los plazos de prescripción han vencido o vencerán dentro de los próximos noventa días, se ha presentado una demanda ante la Corte Tributaria o el plazo para demandar ha vencido.

### *3.2 Apelación Judicial*

Cuando el IRS determina una deuda tributaria, el contribuyente puede demandar en cualquiera de las siguientes cortes: la Corte Tributaria Norteamericana, una corte de distrito federal o la Corte Norteamericana de Reclamos Federales. Si se elige la primera opción, el contribuyente puede demandar sin pagar los impuestos de manera anticipada. Por el contrario, para demandar en una corte distrital o en la Corte

<sup>15</sup> Treas. Reg. 1.6212-2.

<sup>16</sup> Rev. Proc. 98-54, 1998-2 C.B. 531.

de Reclamos Federales, el contribuyente debe pagar los impuestos adeudados, presentar una solicitud de devolución y luego presentar la demanda. La mayoría de los contribuyentes eligen la Corte Tributaria.

La principal función de la Corte Tributaria, a saber la redeterminación de las deficiencias determinadas por el IRS, puede ejercitarse sólo ante la ocurrencia de tres circunstancias: (1) El IRS debe determinar la deficiencia; (2) el contribuyente debe ser notificado de esta determinación y, (3) el contribuyente debe presentar una demanda ante la Corte Tributaria solicitando la redeterminación de la deficiencia dentro del plazo legal. Las partes no pueden renunciar a estos requisitos jurisdiccionales, tampoco lo puede hacer la Corte. La concurrencia de estos requisitos podrán ser revisados de oficio por la Corte.

El pago de toda la deuda tributaria contenida en la notificación de deficiencia antes de la presentación de la demanda, provoca la determinación del impuesto y priva a la Corte de competencia<sup>17</sup>. Con todo, si sólo se paga una parte de la deuda tributaria, la Corte Tributaria será competente para conocer de la deuda tributaria que permanece impaga, siempre que la demanda sea presentada dentro de plazo. A mayor abundamiento, el depósito de una cantidad igual a la deficiencia determinada (cuestión que se hace a veces para evitar el devengo de intereses en el caso de una decisión desfavorable) no privará a la Corte de competencia, ya sea que el pago haya sido hecho antes o después de la presentación de la demanda<sup>18</sup>.

La demanda ante la Corte Tributaria

debe ser interpuesta dentro de los noventa días siguientes al envío de la notificación legal de deficiencia o de los ciento cincuenta días si la notificación es enviada a un no residente en los Estados Unidos. Una vez que el contribuyente presenta la demanda ante la Corte Tributaria, el Art. 6212(c) prohíbe que el IRS determine administrativamente alguna deficiencia adicional. Sin embargo, la Corte Tributaria es competente para redeterminar el monto correcto de una deuda tributaria, incluso si este monto es mayor que aquel determinado por el IRS.

La decisión de que la notificación de deficiencia es inválida, generalmente evitará que el IRS liquide y gire los impuestos que correspondan sin antes haber enviado al contribuyente una notificación de deficiencia válida (siempre que el plazo de prescripción no haya vencido), permitiendo, por lo tanto, que el contribuyente pueda litigar ante la Corte Tributaria respecto al tema de fondo.

## IV. DEVOLUCIONES

### *4.1 Introducción*

Puede darse la situación que los contribuyentes paguen más de lo que deben por concepto de impuestos, ya sea por una retención excesiva de sueldos o de pagos estimados de impuestos, por un error de cálculo en la declaración o porque en años anteriores se han generado pérdidas opera-

<sup>17</sup> I.R.C. Art. 6213(b)(4).

<sup>18</sup> Rev. Proc. 84-58, 1984-5 C.B. 501.

tivas que han generado pérdidas de arrastre. De acuerdo a lo dispuesto en el Art. 6402, los pagos en exceso que resulten de alguno de los factores recién mencionados son generalmente tomados en cuenta por el IRS y son considerados ya sea como crédito o devueltos automáticamente. Sin embargo, estos créditos o devoluciones son provisionales pues el IRS se podría encontrar en el proceso de auditoría de la declaración de impuestos, con deficiencias y no un pago en exceso. Estos créditos y devoluciones no suscitarán conflictos si dicen relación con el hecho que en la fiscalización se hayan cambiado partidas de un año tributario a otro (asumiendo que el contribuyente está de acuerdo con este ajuste).

Sin embargo, si el contribuyente descubre un error en declaraciones presentadas anteriormente o estima que la determinación administrativa del pago en exceso es mezquina, el paso a seguir será el presentar un reclamo de devolución o de crédito. Los reclamos de devolución tienen una doble función: primero, el reclamo pone en movimiento el procedimiento administrativo del IRS que examina el caso del contribuyente; segundo, en virtud de lo dispuesto en el Art. 7422 este reclamo es un prerrequisito para que el contribuyente inicie un procedimiento judicial, en el caso que el IRS se niegue a otorgar un crédito o devolver el monto reclamado.

Las varias normas procesales que regulan los reclamos de devolución son, estrictamente, hechas cumplir (el requisito de que la vía administrativa sea utilizada antes de la presentación de una demanda en sede judicial y que la demanda de devolución sea presentada dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración de impuestos y dentro de los dos años

siguientes a la fecha del pago). Las normas del IRC dejan sin valor los más indulgentes plazos de prescripción de seis años para reclamar en contra del gobierno<sup>19</sup>.

#### *4.2 Forma y Contenido de los Reclamos de Devolución*

Según las normas dictadas por el Ministerio de Hacienda norteamericano, la forma adecuada de reclamar un crédito o devolución de un pago en exceso es a través de la declaración de impuestos del año tributario que corresponde, en el caso de que el pago en exceso se refleje en esta declaración (por ejemplo, retención en exceso o pagos excesivos del estimado de impuestos). También se puede reclamar a través de una declaración enmendada, en el caso que la declaración de impuestos presentada no demuestre el pago en exceso (por ejemplo, debido a un error descubierto con posterioridad)<sup>20</sup>. Sin embargo, en los procesos judiciales se entiende que las cartas y otras declaraciones informales son reclamos de devolución, aunque formalmente sean inadecuadas, si se presentan dentro de plazo y su contenido claramente refleja las peticiones del contribuyente al IRS. Aunque el reclamo cumpla con los requisitos de forma, las normas de Hacienda disponen que no serán consideradas como “reclamos de crédito o de devolución” a menos que se establezca detalladamente cada uno de los fundamen-

<sup>19</sup> U.S. v. Clintwood Elkhorn Mining Co., 128 S. Ct. 1511 (2008).

<sup>20</sup> Treas. Reg. 301.6402-3.

tos por el cual el crédito o devolución es solicitado, conteniendo argumentos de hecho que sean aptos para informar al IRS de la base de cálculo exacta del mismo y que sea verificable a través de una declaración escrita hecha bajo sanción de multas y de perjuro<sup>21</sup>.

Mientras los plazos de prescripción sigan corriendo, estos requisitos establecidos por Hacienda para los reclamos de devolución no surten efectos, puesto que un reclamo que no es verificable, es impreciso o ha sido documentado de manera inadecuada puede ser enmendado o, incluso, reemplazado por una demanda mejor estructurada. Sin embargo, cuando los plazos de prescripción se hayan cumplido, el contribuyente queda obligado por el reclamo tal como se presentó, esto porque las normas de Hacienda señalan que no se permitirán devoluciones o créditos una vez que los plazos de prescripción se hayan cumplido, salvo en los términos propuestos en un reclamo presentado antes del vencimiento de este plazo<sup>22</sup>.

El requisito de la especificidad es mitigado por dos principios relacionados entre sí: (1) la posibilidad de renuncia al plazo por parte del IRS, si es procedente investigar el reclamo del contribuyente y, por lo tanto, conocer en profundidad respecto a estos planteamientos y (2) el derecho del contribuyente de enmendar un reclamo para hacerlo más específico, incluso después que el plazo de prescripción para presentar el reclamo original haya vencido.

<sup>21</sup> U.S. v. Clintwood Elkhorn Mining Co., 128 S. Ct. 1511 (2008).

<sup>22</sup> Treas. Reg. 301.6402-3.

Bajo estos principios, las enmiendas salvan frecuentemente las declaraciones vagas o imprecisas y arreglan las discordancias, sin embargo, la “metamorfosis” no puede, en ningún caso, ser tan radical como para cambiar la naturaleza del reclamo. Si el reclamo es rechazado, no podrá ser enmendado luego de cumplidos los plazos de prescripción, ni siquiera si la enmienda hubiese sido permitida antes del rechazo del reclamo.

La norma 7422(a) prohíbe que el contribuyente empiece un procedimiento judicial para el recupero de los impuestos pagados hasta que el reclamo de devolución o de crédito haya sido debidamente tramitado ante el IRS según las normas de Hacienda aplicables. Aunque el IRS tenga la autoridad para establecer que se tramiten por cuerda separada aquellos reclamos que se presentan sólo para ser conocidos por la administración y aquellos en los cuales el contribuyente podría desear que pasen a la vía judicial si no se satisfacen las peticiones en la fase administrativa, en la práctica todos los reclamos se tramitan de una misma forma. Esto significa que entre la especificidad y los principios de la renuncia y la enmienda, y otros principios que determinan si el reclamo es adecuado no existen diferencias según los Arts. 6511 y 7422.

#### *4.3 Plazo para presentar Reclamos de Devolución*

Para que los reclamos de devolución sean considerados en sede administrativa por el IRS o utilizados como la base para un procedimiento judicial deben ser presenta-



el IRS o utilizados como la base para un procedimiento judicial deben ser presentados dentro del plazo establecido por el Art. 6511(a), esto es, tres años contados desde la fecha en que la declaración de impuestos fue presentada o dos años contados desde la fecha en que el impuesto fue pagado, según cual sea la circunstancia que ocurrió con posterioridad<sup>23</sup>. Para determinar cuando se ha pagado el impuesto se aplica la regla común según la cual las declaraciones hechas antes de plazo son tratadas como si hubieran sido presentadas en el día en que vencía el plazo para presentarla. Sin embargo, en el caso de pagos relacionados con declaraciones de impuestos atrasadas, se aplica la fecha del pago, ya sea que la fecha para presentar la declaración haya sido extendida o no. Un reclamo presentado fuera de plazo no podrá ser considerado por el IRS. Según el Art. 6514(a)(1), el crédito aprobado en base a un reclamo prohibido es nulo, en el caso que se haya hecho una devolución, podrá ser recobrada por el Estado mediante acción de acuerdo a los Arts. 6532(b) y 7405.

El reclamo presentado dentro de plazo, si bien es válido, no necesariamente le dará al contribuyente derecho a crédito o a devolución por todo lo pagado en exceso, ya que el Art. 6511(b)(2) establece límites respecto de la cantidad recuperable. Si el reclamo es presentado dentro

---

<sup>23</sup> El Art. 7805A permite que el IRS extienda el plazo para presentar un reclamo de devolución hasta un año, en el caso que el contribuyente sea afectado por desastre declarado por el Presidente o por acto terrorista o militar. Esta extensión deberá ser establecida mediante decreto de Hacienda, por notificación y otro mecanismo.

del plazo de tres años señalado en el Art. 6511(a), el crédito o la devolución no podrán exceder de la cantidad pagada en ese período, agregando cualquier extensión del plazo para presentar la declaración. Si el contribuyente presenta una declaración de impuestos con retraso y dentro de los tres años siguientes presenta un reclamo de devolución de impuestos (por ejemplo, por retención en exceso), el reclamo se estimará dentro de plazo aunque sea presentado más de dos años después del pago e incluso si el reclamo en sí mismo es una declaración de impuestos tardía<sup>24</sup>. Sin embargo, el reclamo de devolución sigue estando limitado por la regla especial de look-back establecida en la norma 6511(b)(2), según la cual se limita el monto de devolución a los impuestos pagados dentro del período de los tres años anteriores la presentación del reclamo (se agrega a este período cualquier extensión en el plazo para presentar la declaración de impuestos). Si el reclamo es presentado dentro del plazo de dos años establecido en el Art. 6511(a) y no dentro del plazo de tres años (una situación que ocurre frecuentemente cuando el contribuyente acepta una liquidación complementaria luego de la fiscalización), el recupero queda limitado a la cantidad pagada dentro del período de dos años inmediatamente anterior a la presentación del reclamo.

Los plazos de dos y tres años para presentar el reclamo de devolución o de crédito establecidos en el Art. 6511(a), pueden ser modificados o reemplazados por varias normas especiales, las cuales establecen plazos más largos para presen-

---

<sup>24</sup> Ver el fallo del IRS N° 76-511, 1976-2 C.B. 428

tar estos reclamos debido a circunstancias especiales, por regla general, porque es difícil o imposible establecer los hechos pertinentes dentro del plazo normal.

#### *4.4 Procedimiento ante el IRS para los Reclamos de Devolución*

Luego de haber recibido un reclamo de devolución o crédito, el IRS sigue prácticamente el mismo procedimiento utilizado cuando se fiscalizan las declaraciones de impuestos, incluyendo la facultad del contribuyente para apelar en sede administrativa. Debido a que se examina toda la declaración, no sólo aquella parte de la que se reclama devolución o crédito, en algunos casos los contribuyentes se abstienen de presentar reclamos discutibles, pues cabe la posibilidad de que terminen firmando un cheque para el IRS en vez de recibir uno. A mayor abundamiento, aunque el IRS apruebe la devolución o el crédito, no se prohibirá la determinación de una deficiencia hallada con posterioridad, siempre que los plazos de prescripción no se encuentren cumplidos. Asimismo, según el Art. 7405, el IRS podrá interponer una acción para recuperar una devolución errónea dentro del plazo de dos años contados desde que se hizo la devolución. La acción de devolución errónea es la única solución disponible en el caso que el IRS no reliquide el impuesto dentro del plazo de prescripción.

De acuerdo al Art. 6405, las devoluciones y créditos que excedan los 2 millones de dólares deben ser informados al Comité Conjunto de Tributación del Congreso de los Estados Unidos. Dicha devolución o crédito no podrá efectuarse sino

hasta los treinta días siguientes a la presentación del informe.

Si el reclamo de devolución es desestimado en sede administrativa, el IRS generalmente solicitará al contribuyente que no exija una notificación formal de rechazo, de acuerdo al Art. 6532(a) (3). En el caso que esta renuncia sea aceptada por el contribuyente, le permite iniciar el procedimiento judicial de devolución inmediatamente y el plazo de prescripción de dos años de dicha acción empieza a contarse desde ese momento. En el caso del rechazo del reclamo de devolución, el IRS debe fundamentar el porqué de éste<sup>25</sup>.

#### *4.5 Juicios de Devolución*

##### *4.5.1 Competencia y la regla "del pago total"*

Los contribuyentes que deseen la devolución de pagos de impuestos en exceso, generalmente deberán presentar su demanda ante la corte de distrito federal o la Corte Norteamericana de Reclamos. Puesto que la norma del Art. 7422 que autoriza las acciones de devolución está basada en el pago en exceso de impuestos, la competencia en los casos de devolución generalmente no puede basarse en defectos procedimentales en la liquidación y giro, si el impuesto ha sido admitido como debido por el contribuyente. El pago total del impuesto adeudado es necesario para que la acción de devolución pueda ser interpuesta<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> I.R.C. Art. 6402(j).

<sup>26</sup> *Flora v. U.S.*, 362 U.S. 145 (1960),

#### 4.5.2 Requisito del Reclamo Administrativo de Devolución

El Art. 7422(a) dispone que el procedimiento judicial para el recupero de impuesto a la renta no puede tramitarse sino cuando un reclamo de devolución o de crédito ha sido debidamente tramitado ante el IRS. El reclamo administrativo de devolución debe, por regla general, ser presentado dentro del plazo establecido en el Art. 6511(a), a menos que este plazo normal sea extendido por mutuo consentimiento del contribuyente y del IRS. El Art. 7422(a) limita al contribuyente a los argumentos alegados en el reclamo de devolución, salvo que sea enmendado antes de que el plazo de prescripción para la presentación de reclamos venza o el Estado renuncie a su derecho a hacer valer este defecto.

#### 4.5.3 La acción de devolución debe ser presentada dentro de plazo

La acción de devolución no puede ser interpuesta sino hasta seis meses después de que el reclamo haya sido presentado ante el IRS, salvo que el IRS se pronuncie dentro de este plazo de espera<sup>27</sup>. Si el IRS rechaza el reclamo de devolución dentro de este plazo de seis meses, la acción judicial podrá presentarse inmediatamente después de que la decisión del IRS haya sido emitida<sup>28</sup>. El Art. 6532(a) prohíbe el inicio de un procedimiento judicial luego de dos años contados desde la fecha de envío de la notificación de denegación del reclamo al con-

<sup>27</sup> I.R.C. Art. 6532(a)(1).

<sup>28</sup> I.R.C. Art. 6532(a)(1).

tribuyente, ya sea por correo certificado o registrado.

### V. ACUERDOS RESPECTO DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Lo contemplado por el Art. 7122(a) permite al IRS llegar a avenimiento respecto de cualquier conflicto tributario civil o penal relacionado con las leyes que se refieran a impuestos internos a la renta, antes de llevar el caso el Ministerio de Justicia para la acusación o defensa<sup>29</sup>; desde ese momento la autoridad para llegar a avenimiento es elegida por este ministerio. Tal como los acuerdos de cierre regulados en el Art. 7121, un avenimiento puede componer amigablemente tanto conflictos penales como civiles. Sin embargo, la normativa señala que el avenimiento respecto de un tema civil no condona la responsabilidad criminal y viceversa, a menos que sea expresamente establecido<sup>30</sup>. Según el Art. 7122, el avenimiento respecto de una deuda tributaria no afecta el tratamiento tributario de futuras operaciones.

Una deuda tributaria determinada puede ser objeto de avenimiento en tres circunstancias: (1) cuando existen dudas respecto a la deuda tributaria<sup>31</sup>, (2) cuando existen dudas respecto a la factibilidad del cobro, o (3) para promover una administra-

<sup>29</sup> Reg. 1.7122-1.

<sup>30</sup> Reg. 301.7122-1(a)(2).

<sup>31</sup> No pueden existir dudas respecto a la deuda tributaria cuando el monto ha sido establecido por una sentencia judicial ejecutoriada. I.R.C. Art. 7121(a).

ción tributaria efectiva<sup>32</sup>. Un avenimiento para promover una administración tributaria efectiva puede celebrarse cuando (a) el cobro del impuesto afectaría la economía<sup>33</sup> o (b) debido a circunstancias excepcionales, el cobro de la totalidad de la deuda tributaria podría afectar la confianza pública en cuanto a que las leyes tributarias están siendo administradas de una forma justa y equitativa<sup>34</sup>. Una deuda tributaria no será objeto de avenimiento si éste podría afectar el cumplimiento de las leyes tributarias por parte de los contribuyentes<sup>35</sup>. En la práctica, los avenimientos son utilizados principalmente en casos en donde existen dudas acerca de la factibilidad del cobro de impuestos ya liquidados. La oferta de avenimiento en estos casos debe ser acompañada de informes contables, incluyendo información respecto al valor de los intereses que el contribuyente tenga en seguros de vida, en planes de pensiones, licencias de negocios, inmuebles y propiedad comunitaria. Si bien el valor de liquidación o venta corta de los activos del contribuyente es generalmente un punto de partida en la consideración de una oferta, el IRS también

considera la habilidad del contribuyente para pagar derivado de futuros ingresos. El IRS debe proveer y aplicar un programa tanto nacional como local de prestaciones básicas para vivir que permitan al contribuyente llegar a un avenimiento adecuando estos gastos básicos. Sin embargo, el IRS debe considerar las circunstancias particulares de un contribuyente para determinar si este programa es adecuado<sup>36</sup>.

El IRS debe revisar interna e independientemente cualquier rechazo a una oferta de avenimiento antes de informar al contribuyente de este rechazo, éste puede ser apelado por el contribuyente ante la División de Apelaciones del IRS<sup>37</sup>. La decisión del IRS respecto de una oferta de avenimiento puede ser revisada por la justicia ordinaria<sup>38</sup>. Además, el Art. 7123(b) (1) obliga al IRS a establecer procedimientos no vinculantes de mediación, los cuales pueden ser invocados tanto por el contribuyente como por el IRS para resolver intentos fallidos de llegar a avenimiento. El Art. 7123(b) (2) obliga al IRS a establecer procedimientos vinculantes de arbitraje ante el intento fallido de llegar a avenimiento, esto siempre que tanto el IRS como el contribuyente consientan en el arbitraje. La norma contenida en el Art. 6331(k) (1) prohíbe al IRS ejecutar los bienes del contribuyente mientras exista pendiente una oferta de avenimiento. Finalmente, el Art. 7122(f)

<sup>32</sup> Reg. 301.7122-1(b).

<sup>33</sup> Reg. 301.7122-1(b)(3)(i). Estas normas establecen una lista no exclusiva de factores que signifiquen un problema económico. Reg. 301.7122-1(c) (3). El tema del problema económico, excepto por el caso de dudas en relación con la factibilidad del cobro, no se aplica a contribuyentes que no sean personales naturales. T.D. 9007, Avenimiento de Deudas Tributarias, 67 F.R. 48025 (8/23/02) (preámbulo).

<sup>34</sup> Reg. 301.7122-1(b)(3)(ii).

<sup>35</sup> Reg. 301.7122-1(b)(3)(iii).

<sup>36</sup> I.R.C. Art. 7122(c)(2).

<sup>37</sup> I.R.C. Art. 7122(e).

<sup>38</sup> Speltz v. Commissioner, 454 F.3d 782 (8th Cir. 2006) (en esta sentencia se rechaza el argumento del IRS relativo a que las acciones administrativas respecto de ofertas de avenimientos no pueden ser objeto de revisión judicial).



dispone que una oferta de avenimiento se considera aceptada por el IRS, si éste no la rechaza dentro del plazo de dos años contados desde la fecha en que hizo la oferta.

Los contribuyentes, por regla general, deben incluir pagos parciales junto con su oferta de avenimiento<sup>39</sup> y deben pagar derechos de uso (los cuales pueden ser utilizados como crédito en contra de los impuestos si la oferta es aceptada). El contribuyente que proponga pagos periódicos debe cumplir con el calendario de pagos propuesto. La oferta aceptada constituye el avenimiento, que a su vez es un contrato; el IRS generalmente impone condiciones dentro de este avenimiento. El IRS comúnmente requerirá que el contribuyente presente sus declaraciones de impuestos y pague los impuestos resultantes dentro de plazo por un período determinado de años. Si el contribuyente no cumple esta condición, el IRS podrá anular el avenimiento y girar todos los impuestos adeudados<sup>40</sup>.

## VI. ORDEN DE AYUDA AL CONTRIBUYENTE

El Art. 7811 autoriza al Defensor Tributario a emitir una “orden de ayuda al con-

---

<sup>39</sup> I.R.C. Art. 7122(c).

<sup>40</sup> Trout v. Commissioner, 131 T.C. No. 16 (2008) (el contribuyente acordó presentar su declaración de impuestos y pagar los impuestos correspondientes dentro de plazo por los próximos cinco años, sin embargo, no presentó dos declaraciones. El IRS no abuso de sus potestades por la vía de declarar a OIC en rebeldía y perseguir la ejecución de los bienes del contribuyente; la infracción contractual no fue inmaterial).

tribuyente” solicitando al IRS que alce un embargo, tome la iniciativa de realizar cualquier acción o se abstenga de iniciar cualquier acción en relación con el contribuyente en ciertos casos para prevenir que el contribuyente sufra de una “adversidad significativa” como consecuencia del modo en que las leyes tributarias son administradas. La lista no exhaustiva de “adversidades significativas” incluye: (1) cualquier amenaza de una acción adversa e inmediata, (2) cualquier demora de más de treinta días en resolver los problemas contables del contribuyente, (3) el incurrir en costos significativos si la asistencia no es otorgada y (4) cualquier impacto adverso a largo plazo en el caso que la asistencia no sea otorgada<sup>41</sup>. Bajo estos criterios, debe haber pocas cosas que no signifiquen una “adversidad significativa”. De ser apropiado, debe emitirse una orden respecto a ciertos aspectos en cuanto a la forma en que una fiscalización está siendo hecha. Cuando una orden es emitida a solicitud del contribuyente, se suspenderán los plazos de prescripción<sup>42</sup>. Las ordenes de ayuda al contribuyente sólo pueden ser modificadas o anuladas por el Defensor Tributario, el Director Nacional del IRS o por el Subdirector del IRS. Esta modificación o anulación debe ser acompañada de una explicación por escrito.

## VII. SOLICITUD DEL CONTRIBUYENTE DE PRONUCIAMIENTOS POR PARTE DEL IRS

---

<sup>41</sup> I.R.C. 7811(b).

<sup>42</sup> I.R.C. 7811(d).

La dirección nacional del IRS emite pronunciamientos para los contribuyentes respecto a los efectos de posibles transacciones o de transacciones ya efectuadas antes de que la declaración de impuestos sea presentada, sin embargo, no se emitirán estos pronunciamientos si un problema idéntico se ha presentado en una declaración anterior del mismo contribuyente que está siendo examinada en alguna oficina del IRS o la división de apelaciones. Hay pronunciamientos avanzados que pueden ser solicitados voluntariamente por el contribuyente como guías de acción o para la preparación de una declaración de impuestos y para protegerse contra un cambio adverso en los criterios del IRS o en la interpretación de la ley. Sin embargo, estos pronunciamientos son frecuentemente solicitados debido a que existe una norma que dispone que el contribuyente debe obtener el consentimiento o aprobación del IRS como condición para una remisión tributaria o para el cambio en el tratamiento de una partida determinada. Estos pronunciamientos no pueden ser solicitados por asociaciones empresariales o grupos industriales.

### *7.1 Procedimiento*

En el primer procedimiento para impuestos a la renta publicado cada año, el IRS establece de manera general los hechos, documentos y datos que deben ser incluidos en una solicitud de pronunciamiento. Estas instrucciones son complementadas por reglas detalladas relativas a la solicitud de pronunciamiento respecto de temas

recurrentes<sup>43</sup>. La solicitud debe incluir una declaración de autoridades importantes, incluso en el caso que el contribuyente está solamente pidiendo un consejo. Asimismo, debe contener la solicitud de una audiencia. El contribuyente puede solicitar audiencia en la dirección nacional sólo una vez y no tiene un derecho formal a apelar, pero la dirección nacional podría invitar al contribuyente a audiencias adicionales. En ciertos casos relativos a acciones adversas, una segunda audiencia pasa a ser el procedimiento regular. Hay casos en los que los contribuyentes creen que se emitirá un pronunciamiento desfavorable (asumiendo, en el caso de una posible transacción, que la propuesta no puede ser reformulada para obtener un resultado favorable) y frecuentemente prefieren retirar su solicitud de pronunciamiento, cuestión que es permitida. Sin embargo, esto no precluye el derecho de la dirección nacional del IRS de traspasar sus puntos de vista a los fiscalizadores del servicio competentes para fiscalizar la declaración de impuestos del contribuyente.

El IRS ha emitido numerosas instrucciones especiales para guiar a los contribuyentes que solicitan pronunciamientos respecto temas específicos. Dentro de éstas se incluyen listas de control, cuestionarios y puntos de referencia.

El IRS debe cobrar derechos de uso por las solicitudes de pronunciamiento, de opinión, de determinación y otras similares. Para dar cumplimiento a esto el IRS

---

<sup>43</sup> Ver, por ejemplo, Procedimiento del IRS 2009-1, 2009-II.R.B. 1.

promulga periódicamente listas de derechos de uso que son publicadas con el procedimiento para impuestos a la renta. Los contribuyentes deben pagar este derecho junto con la presentación de la solicitud.

### *7.2 Áreas no susceptibles de Pronunciamiento*

Los pronunciamientos son emitidos a discrecionalidad, cuando sean apropiados en interés de una sana administración tributaria, excepto cuando sean requeridos por el Código Tributario Norteamericano o por las normas de Hacienda. Sin embargo, el IRS tiene como política no emitir pronunciamientos respecto de algunos temas y no emitirá comúnmente pronunciamiento respecto de otros temas, ya sea porque por la inherente naturaleza de hecho del problema o por otras razones. El IRS por regla general no se pronunciará si la consulta del contribuyente dice relación con: (1) un problema idéntico a otro que actualmente esta siendo examinado en relación que una declaración anterior del contribuyente, (2) sólo una parte de una transacción mucho más grande (excepto en el caso que esta otra parte diga relación con áreas no susceptibles no pronunciamiento), (3) cuál de dos empresas bajo el mismo control es el empleador de un trabajador, (4) las consecuencias tributarias para contribuyentes que no están directamente involucrados en la consulta, en el caso en que la solicitud de pronunciamiento o de determinación no sea dirigida al estado tributario, responsabilidad o obligaciones de información del solicitante o (5) con las consecuencias tributarias de la norma propuesta. Existen

áreas no susceptibles de pronunciamiento, las cuales tienen limitadas excepciones, éstas son solicitudes de pronunciamiento que: (1) presentan temas frívolos, (2) dicen relación con un tema que está adecuada y claramente tratado en las normativa tributaria, la jurisprudencia de las cortes, pronunciamientos del IRS, procedimientos del IRS, notificaciones o por otras autoridades publicadas en el Boletín de Impuestos Internos, (3) presentan planes alternativos de posibles transacciones o situaciones hipotéticas o (4) dicen relación con el reemplazo de bienes convertidos involuntariamente, en el caso que el contribuyente ya haya presentado su declaración para el año tributario en el cual los bienes fueron convertidos.

### *7.3 Seguridad del Contribuyente respecto de los Pronunciamientos Avanzados.*

Los pronunciamientos avanzados son confiables para el contribuyente respecto del cual se han emitido, esto aunque la ley no les ha otorgado la capacidad de término que tienen los acuerdos de cierre o los avencimientos. Esto se debe a que la normativa dispone que, excepto en circunstancias raras o inusuales, los pronunciamientos no podrán ser modificados o revocados con efectos retroactivos respecto del contribuyente para el cual se emitió o cuya responsabilidad tributaria estaba directamente involucrada en este pronunciamiento si: (1) no existe declaración errónea o omisión de puntos de hecho, (2) los hechos al momento de la transacción no son diferentes de aquellos en los cuales se basa el pronunciamiento, (3) la ley aplicable no ha cam-

biado, (4) el pronunciamiento fue emitido respecto de una posible propuesta transacción y (5) el contribuyente confió en el pronunciamiento de buena fe y la revocación retroactiva iría en detrimento suyo<sup>44</sup>.

El IRS suele prevenir a los contribuyentes respecto de la seguridad que puedan tener en un pronunciamiento avanzado emitido para otro contribuyente en el primer procedimiento de impuestos a la renta publicado cada año. De la misma forma, existe una regla del IRS que dispone que los funcionarios del servicio no pueden confiar, usar o citar pronunciamientos que no se han publicado como precedentes, en otros casos<sup>45</sup>. Sin embargo, el Manual de Impuestos Internos (I.R.M.) aconseja al personal del IRS que los pronunciamientos privados pueden ser usados como guía en conjunto con otro material de investigación para la formulación de un criterio respecto de ese problema<sup>46</sup>.

El Art. 6110(k) (3) prohíbe que un pronunciamiento emitido para otro contribuyente sea citado como argumento de autoridad. No obstante, a veces las cortes se refieren a pronunciamientos privados del IRS emitidos respecto de otros contribuyentes.

#### *7.4 Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia*

El IRS ha creado el Programa de Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia para reducir los conflictos relativos a precios de transferencia y facilitar la administración tributaria de acuerdo al Art. 482. Mediante los Acuerdos Avanzados de Precios de Transferencia (APA), el IRS y el contribuyente acuerdan por adelantado un método de precios de transferencia a ser aplicado a un prorrateo o asignación de ingresos, deducciones, créditos o asignaciones entre dos o más organizaciones, comercios o negocios de propiedad o controlados directa o indirectamente por un mismo centro de intereses. Si el contribuyente cumple con los términos y condiciones del APA, el IRS trata el resultado como satisfactorio del principio de arm's length según el Art. 482. A las empresas pequeñas se aplica un APA especial y simplificado.

<sup>44</sup> Declaración de Reglas Procedimentales, 26 C.F.R. 601.201(1)(5).

<sup>45</sup> Procedimiento del IRS 89-14, 1989-1 C.B. 814, § 7.01(4)

<sup>46</sup> I.R.M. 4.10.7.2.10(4).