

LA APLICACIÓN DE LOS MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA LA PREVENCIÓN Y RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS TRIBUTARIOS: UN ANÁLISIS DE LA NORMATIVA ARGENTINA VIGENTE*

THE APPLICATION OF THE ALTERNATIVE METHODS FOR THE PREVENTION AND RESOLUTION OF TAX DISPUTES: AN ANALYSIS OF THE CURRENT ARGENTINEAN REGULATION

Rodolfo SALASSA BOIX**

RESUMEN: El trabajo parte de tres consideraciones clave: en primer lugar, que los conflictos tributarios son cada vez más habituales, y que su falta de resolución acarrea indeseables consecuencias; en segundo lugar, que los mecanismos tradicionales no son suficientes para evitarlos y solucionarlos, y, en tercer lugar, que el principio de indisponibilidad del crédito fiscal constituye uno de los principales obstáculos jurídicos para aplicar los mecanismos alternativos. A partir de ello, el objetivo consiste en determinar la posibilidad de aplicar los métodos alternativos de prevención y resolución de conflictos en el ámbito tributario y analizar su inclusión específica en el derecho tributario nacional argentino. En las conclusiones se advierte que

ABSTRACT: The paper is based on three key considerations: first, that tax conflicts are becoming more usual and that their non-resolution leads to undesirable consequences; secondly, that traditional mechanisms are not enough to avoid and solve them and, thirdly, that the principle of unavailability of tax credit is one of the main legal obstacles for applying alternative mechanisms. According to this, the purpose of this paper is to determine the possibility for applying alternative mechanisms of conflict prevention and resolution in the tax field and analyze their specific inclusion in the Argentine national tax law. Conclusions indicate that the principle of unavailability of tax credit does not impede the application of alternative mechanisms for tax disputes, although certain conditions must be respected, and that Argentine na-

* Artículo recibido el 23 de abril de 2019 y aceptado para su publicación el 13 de marzo de 2020.

** ORCID: 0000-0001-9371-339X. Abogado por la Universidad Nacional de Córdoba, Argentina (UNC). Magister en derecho de la empresa y la contratación, y doctor en derecho (con mención europea) por la Universidad Rovira i Virgili de Tarragona, España (URV). Profesor de derecho tributario en el grado en la UNC (Departamento de Derecho público) y profesor de posgrado en la UNC y URV. Investigador adjunto del Consejo Nacional de Investigaciones Científicas y Técnicas de Argentina (Conicet). Correo electrónico: rodolfoboix@hotmail.com.

el principio de indisponibilidad del crédito fiscal no impide la aplicación de los métodos alternativos para conflictos tributarios, aunque deben respetarse ciertas condiciones, y que el derecho tributario nacional argentino ha ido incorporando algunos mecanismos alternativos, pero muchos de ellos todavía no se han implementado.

Palabras clave: métodos alternativos de resolución de conflictos, conflictos tributarios, indisponibilidad del crédito fiscal, principios constitucionales tributarios, Argentina.

tional tax law has been incorporating some alternative mechanisms, but many of them have not been implemented for the moment.

Keywords: *Alternative Dispute Resolution Mechanisms, Tax Disputes, Unavailability of tax Credit, Constitutional Tax Principles, Argentina.*

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *Cuestión previa: delimitación de los conflictos tributarios.* III. *Principio de indisponibilidad del crédito fiscal.* IV. *Métodos alternativos para conflictos tributarios en la normativa argentina.* V. *Conclusiones.* VI. *Bibliografía*

I. INTRODUCCIÓN

La vida en sociedad está marcada por la presencia de conflictos entre las personas, a tal punto que es imposible concebir a las relaciones interpersonales sin situaciones conflictivas. Es por ello que una de las principales funciones del derecho, entendido como un conjunto de normas y reglas destinadas a ordenar la vida en sociedad, consiste justamente en evitar y solucionar los conflictos (Pound 1950; Añón 2006). De ahí la importancia que revisten las vías jurídicas que persiguen este propósito.

Existen diferentes mecanismos jurídicos para prevenir y resolver controversias e innumerables situaciones conflictivas que el derecho debe resolver; pero en este trabajo nos enfocaremos en aquellas que acaecen en el ámbito tributario y en su prevención y resolución a través de métodos alternativos. Nuestra preocupación por las disputas tributarias se explica por el incremento de la conflictividad en este ámbito y por las graves consecuencias que ella trae aparejada.

El incremento de la conflictividad es fruto, entre otras causas, de la sobrecarga del Poder Judicial para abordar temas tributarios (Vicente-Arche 2010), la generalización de las autoliquidaciones tributarias, la crecien-

Esta obra está bajo una *Licencia Creative Commons*

Atribución-NoComercial-SinDerivar 4.0 Internacional, IJJ-UNAM.

Boletín Mexicano de Derecho Comparado, núm. 157, enero-abril de 2020, pp. 301-332.

te complejidad normativa, la carencia de recursos materiales y humanos destinados a la resolución de los conflictos tributarios y su falta de capacitación para dicha labor (González 1999). Todo ello comporta “una demora en la recolección de cuantiosas sumas para el erario público, lo que representa un costo e incertidumbre no sólo para la administración Pública sino también para el sector privado” (Martínoli 2017,9).

De esta manera, se advierte que la proliferación e irresolución de conflictos tributarios conlleva indeseables consecuencias para la administración, que ve obstaculizada su función recaudatoria; para el contribuyente, que se ve inmerso en un escenario de incertidumbre e inseguridad jurídicas, y para la sociedad en general, que ve cómo la merma recaudatoria se traduce en menos y peores servicios públicos.

Nuestra atención en los métodos alternativos de prevención y resolución de conflictos tributarios se fundamenta en la falta de respuestas y eficacia que los métodos tradicionales evidencian a la hora de intentar prevenirlos o solucionarlos (Vicente-Arche 2010) y en la reciente experiencia, que demuestra que es posible alcanzar “mayores niveles de transparencia y comunicación por parte del contribuyente por la vía de las relaciones que por la vía de la coacción” (OCDE 2013, 32).

Esta insuficiencia e ineficacia para prevenir o resolver las controversias tributarias abre la puerta a los métodos alternativos basados en el consenso,¹ y comporta un nuevo paradigma en la relación administración-administrados, marcada por la cooperación mutua y un esquema horizontal de prevención y resolución de controversias. De esta forma se brinda mayor protagonismo a “la participación voluntaria de los contribuyentes con la Administración, con el propósito de lograr un acercamiento de posiciones” (Moreno 2014, 110).

Cuando hablamos de métodos alternativos para prevenir o resolver conflictos (MAPRC) nos referimos a aquellos mecanismos que comportan una opción frente a los métodos que podríamos llamar “tradicionales u ordinarios”. Resulta entonces trascendental especificar cuándo estamos ante uno u otro tipo de método.

¹ “La introducción de las técnicas negociales en nuestro ordenamiento jurídico podría conseguir un triple objetivo: en primer lugar, descongestionar los tribunales; segundo, evitar la insatisfacción que se produce respecto del derecho a la tutela judicial efectiva y tercero, lograr lo que podríamos calificar como mayor grado de paz jurídica” (Cruz 1999, 29).

Los métodos tradicionales u ordinarios son aquellos que se denominan “de solución heterónoma”, ya que se basan en la atribución otorgada al Estado para “imponer coactiva y unilateralmente determinadas formas de comportamiento ante una controversia, estando aquél dotado de un poder sancionador para la aplicación efectiva de dichas formas” (Arrieta 2007, 172). Todo ello basado en la convicción de que el Estado fue tradicionalmente concebido bajo la idea que debía ejercer el monopolio de la resolución de los conflictos sociales,² ya sea entre el Estado y los particulares como entre estos últimos. En el trabajo nos referiremos al primer tipo de conflictos, atento que en materia tributaria el Estado siempre es una de las partes de la disputa.³ En definitiva, estos métodos “implican la decisión unilateral de la administración tributaria, órgano especial de decisión o Poder Judicial y apelan a la confrontación con el contribuyente” (Martinoli 2017, 13).

En los métodos “de solución convencional o pactada”, las partes del conflicto buscan otra alternativa para arribar a una solución (Arrieta 2007, 172). A diferencia de los métodos tradicionales, la vinculación entre las partes es más bien horizontal y despojada de la concepción de que el Estado tiene la exclusividad para resolver las disputas, con lo cual se trata de rechazar la idea de que el poder, una vez aprobada la Constitución, se ejerce sólo de arriba abajo y que el poder no ha de estar nada más “sometido” a la ley y al derecho, sino que también ha de ser “compartido” en su ejercicio conforme a la ley y al derecho, por los ciudadanos que son sus últimos titulares; y de que las intervenciones del poder judicial sean reducidas al mínimo y sean controladas o participadas por los ciudadanos (Ferreiro 2002a, 346). En general, existe consenso al afirmar que los principales MAPRC son la negociación, la transacción, la mediación, la conciliación y el arbitraje, aunque los últimos tres, caracterizados por la participación de un tercero ajeno a las partes, han sido los más utilizados (Casás 2003b).⁴

² “La existencia del Estado expresa la seguridad de la existencia de una autoridad capaz de componer eventuales conflictos sin la incertidumbre que supone elegir en cada momento las acciones destinadas a poner fin al mismo” (Hierro 1989, 197).

³ El Estado, a través del Poder Legislativo, es el titular de la potestad tributaria por medio de la cual se establecen los tributos, y mediante el Poder Ejecutivo, es el titular de la prestación que es objeto de la obligación tributaria en el carácter de acreedor.

⁴ Tan es así, que algunos autores directamente conciben a los MAPRC como “procesos encaminados a solucionar los conflictos entre las partes, de forma directa o a través

La negociación y la transacción se desarrollan con la exclusiva presencia de las partes. En la primera, cada una intenta persuadir a la otra de que su percepción sobre la situación es la correcta y evaluar qué aspectos de la postura de su contraparte pueden ser atendibles y bajo qué términos. Pero cada parte en realidad cree estar en lo cierto, e intenta demostrarle a la otra su convicción. Rosembuj (2001) afirma que la transacción presupone resignaciones mutuas entre las partes para poder llegar a un acuerdo, aunque ello no implique necesariamente arribar a lo que realmente ocurrió, sino a una situación ventajosa para ambas partes mediante concesiones recíprocas.⁵

Los otros tres métodos tienen en común que participa un tercero ajeno a la disputa. El mediador intenta ayudar a las partes a lograr un acuerdo, aunque su participación es de baja intensidad. No toma decisiones ni propone soluciones; simplemente propicia la comunicación y el acercamiento entre las partes. El conciliador goza de una mayor participación, ya que no sólo propicia y facilita la comunicación amistosa de las partes, sino que además propone soluciones que puedan satisfacer a ambas. El arbitraje representa la alternativa en la que el tercero (árbitro) goza de mayor participación que, por imperio de ley y acuerdo de las partes, está facultado para poner fin a la controversia mediante una decisión (Vicente-Arche 2010), conocida como “laudo arbitral”. Este laudo pone fin a la contienda con efectos muy similares a la cosa juzgada de las sentencias judiciales.

El trabajo parte de la consideración de que los conflictos tributarios son cada vez más habituales y que su falta de resolución acarrea serias consecuencias, que los métodos tradicionales han demostrado ser insuficientes para evitarlos y solucionarlos y que el principio de indisponibili-

del nombramiento de un tercero, que puede ser un mediador, conciliador o árbitro que coadyuve en la solución alterna de conflictos” (Cuadra 2013, 7).

⁵ Dentro del derecho procesal se suele hablar de la “verdad real” y la “verdad procesal” para aludir “a la distancia existente entre los hechos objetivamente ocurridos a nivel material y la versión de los acontecimientos relatados en la sentencia, que se aceptarán al final del proceso jurídico como ciertos” (Lombraña 2012, 86). La primera “verdad” se refiere a “los hechos acreditados en juicio y que fundamentan la decisión del juzgador tienen una correlación existencial con el mundo real” (Muñoz 2012, 195). Mientras que en la “verdad procesal” estamos ante una concepción “consensualista” a partir de la cual “sería verdadero aquello en lo que nos encontramos de acuerdo es importante desde un punto de vista particular, todas las veces en las que se afirma que el no cuestionamiento de un hecho elimine la necesidad de dar su prueba” (Taruffo 2013, 244).

dad del crédito fiscal constituye uno de los principales obstáculos jurídicos para aplicar mecanismos alternativos. A partir de ello, nuestro objetivo consiste en determinar la posibilidad de aplicar los MAPRC en el ámbito tributario y analizar su inclusión específica en el derecho tributario nacional argentino.

A estos fines, estructuramos el trabajo en tres puntos. En primer lugar, delimitaremos el alcance de los conflictos tributarios, para saber a qué tipo de disputas aplicaremos los mecanismos alternativos. En segundo lugar, analizaremos y daremos nuestro punto de vista sobre el principio de indisponibilidad del crédito fiscal, que constituye uno de los principales obstáculos, no sólo en Argentina, sino en cualquier otro sistema fiscal, a la hora de aplicar dichos mecanismos. En tercer lugar, identificaremos y evaluaremos a los diferentes métodos que hoy en día recoge la normativa tributaria nacional argentina a la vez que apreciaremos sus perspectivas futuras. Finalizamos con las conclusiones.

II. CUESTIÓN PREVIA: DELIMITACIÓN DE LOS CONFLICTOS TRIBUTARIOS

Antes de avanzar con el objetivo del trabajo, es imprescindible determinar cuándo estamos ante un conflicto de carácter tributario y cuándo no, ya que ellos son los que pretendemos prevenir o resolver mediante mecanismos alternativos. Para ello es necesario que previamente nos preguntemos si es posible que se susciten este tipo de controversias o no. Si bien la respuesta hoy en día parece indubitable, algunos autores no están del todo de acuerdo, aunque constituye una posición ciertamente minoritaria.

Quienes niegan la posibilidad de que existan estos conflictos entienden que en el derecho tributario no encontramos esta contraprestación de intereses entre administración y contribuyente, sino sujeción de uno y otro a la ley. Sus posiciones respectivas no serían las de deudor y acreedor, sino que el contribuyente sería el titular de un deber legal impuesto por el ordenamiento y, por otra parte, la administración sería el titular de una función pública, la función tributaria, encaminada a velar por el exacto cumplimiento de dicho deber (Pérez 1975, 275). De esta manera, la administración vendría a desarrollar una función encomendada por el ordenamiento jurídico para velar por el cumplimiento del deber puesto a cargo del contribuyente por aquél.

Por nuestra parte, coincidimos con quienes entienden que los conflictos tributarios son jurídicamente posibles, puesto que la legislación no anula la existencia de intereses diferenciados en el particular y la administración, sino que “únicamente condiciona la realización material de los mismos estableciendo, para el caso de la administración, la valoración de si la realización material de ese interés puede estar subordinada a la concurrencia de otro interés distinto” (Arrieta 2007, 170). Con lo cual, atendiendo que existen intereses diferentes en la persona del contribuyente y administración, el conflicto es técnica y jurídicamente posible. La “juridificación” del tributo y la atribución al Estado-administración de facultades unilaterales para aplicarlo, fruto de su capacidad para decidir la singularización de la ley general, hace que el conflicto en materia tributaria sea, sobre todo, un conflicto entre el particular y la administración (García 2002, 73 y 74).

Una vez consolidada la de idea que los conflictos entre la administración y los administrados son posibles, incluso bastante habituales, hay que deslindar los conflictos tributarios de aquellos que no lo son, pero que presentan una estrecha relación con ellos. Concretamente, nos referimos a los conflictos financieros y a los conflictos penales, que son los que más dificultades pueden reportar en este sentido.

Para referirnos a los conflictos financieros es importante señalar que el derecho tributario es una disciplina que si bien goza de autonomía científica, constituye una de las cuatro subdisciplinas que componen al derecho financiero, el cual a su vez pertenece a la rama del derecho público. El derecho financiero se integra entonces por el derecho tributario, el derecho presupuestario, el derecho de la deuda pública y el derecho del patrimonio público, y puede definirse como aquella “rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines” (Sainz de Bujanda 1993, 1). Cada una de estas subdisciplinas posee un objeto de estudio propio que la distingue de las demás y, a partir de este, presenta conflictos también propios.

El objeto de estudio del derecho tributario es justamente el tributo, como un ingreso de derecho público, que permite al Estado financiar sus gastos, y los conflictos tributarios se relacionan directamente con aquél. A partir de ello, debemos distinguir los conflictos tributarios de aquellos que

se vinculan con otras subdisciplinas del derecho financiero; por ejemplo, los conflictos vinculados con los subsidios o las subvenciones, ya que éstas representan un gasto para el Estado y no un ingreso. En definitiva, no se trata técnicamente de conflictos tributarios y, por ende, escapan a los mecanismos que proponemos y al objeto de estudio de nuestro trabajo.

También es importante diferenciar los conflictos penales vinculados a la obligación tributaria de los conflictos estrictamente tributarios. Existen diferentes teorías sobre la ubicación científica de las infracciones y sanciones que se relacionan con el pago de tributos, aunque básicamente podemos mencionar tres grandes posturas. Están quienes piensan que aquéllas forman parte del derecho tributario (Jarach, Giuliani); quienes lo ubican dentro del derecho penal (Bielsa 1952, García Belsunce 1985, Villegas) y los que consideran que estamos frente al derecho administrativo (Goldschmidt) (García Belsunce, 1985).

Por nuestra parte, nos enrolamos en la postura penalista, en cuanto que el derecho penal, con las particulares funciones que está llamado a cumplir dentro del ordenamiento jurídico, es uno solo. Si bien el derecho penal protege diferentes bienes jurídicos, relacionados con diversas áreas jurídicas, ello no implica que aquél deje de concebirse como tal para formar parte del área del derecho en la que se aloja el bien jurídico resguardado. De ser así, el derecho penal quedaría sencillamente desprovisto de contenido propio y a merced de otras disciplinas jurídicas, abrogando así cualquier tipo de autonomía de aquél, ya que un delito que protege la propiedad privada sería en realidad parte del derecho privado, y uno que protege la Hacienda Pública sería entonces parte del derecho tributario. Ello no es razonable ni jurídicamente sostenible.

A partir de lo analizado, podemos decir que las infracciones y sanciones tributarias, tanto de índole contravencional como delictual, se incluyen en el área del derecho penal, y específicamente hablando, del derecho penal tributario. De forma tal que los conflictos derivados de dichas infracciones y sanciones, por más que estén íntimamente ligados a los tributos, se encuentran fuera del derecho tributario. Se trata entonces de conflictos penales, con lo cual también quedan fuera de nuestro análisis.

En virtud de lo expuesto, podemos decir que los mecanismos alternativos para la prevención y resolución de conflictos tributarios son aquellos que, basados en una relación horizontal con el Estado para arribar a un acuerdo, procuran evitar o solucionar las controversias que se refieren ex-

clusivamente a la determinación de los tributos y sus accesorios. De manera que estos conflictos se concentran en una “diferencia de posiciones entre la administración tributaria y el contribuyente, sobre la determinación del tributo” (Martinoli 2017, 8), quedando fuera las contiendas vinculadas a otros ingresos públicos (precios públicos), a gastos públicos (subsidios) o a cuestiones penales.

Según se desprende de esta definición, y como venimos insinuado en el trabajo, entendemos que los métodos alternativos se pueden aplicar tanto para prevenir como para resolver una disputa tributaria, siendo incluso más provechoso anticipársele que solucionarla. De manera que “el conflicto no llega a surgir porque, en previsión del mismo, se articula un mecanismo convencional para componer el acuerdo” (Arrieta 2007, 174).

III. PRINCIPIO DE INDISPONIBILIDAD DEL CRÉDITO FISCAL

Este principio no suele receptarse expresamente en los ordenamientos jurídicos, sino que se infiere de los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica.⁶ Estos dos principios se encuentran íntimamente vinculados, ya que el principio de seguridad jurídica obliga a que sea la ley, y sólo la ley (principio de reserva de ley), la que tipifique y “prevea en reglas abstractas las consecuencias jurídicas de las actuaciones tributarias de los particulares, de forma que éstos tengan la certeza de que el tributo se aplicará de conformidad con sus elementos esenciales definidos en la ley y puedan acomodar su conducta en concordancia con esta previsión” (García Novoa 2002, 79).

Es por ello que cuando se trata de la posibilidad de aplicar los MAPRC en el ámbito tributario la cuestión no resulta tan sencilla.⁷ Desde hace ya tiempo un sector tradicional de la doctrina directamente ha rechazado todo tipo de aplicación de estos mecanismos en razón del principio bajo análisis (postura restrictiva), mientras que otro, más reciente, ha

⁶ Sobre este punto, Arrieta (2007, 175) sostiene que “la genérica imposibilidad legal se cristaliza en el principio de la indisponibilidad del crédito tributario, el cual constituye una expresión del superior principio de seguridad jurídica”.

⁷ Aunque también se ha dicho que “el problema nada tiene que ver con el carácter *ex lege* de la obligación tributaria, sino con la aplicación de la ley que regula a un caso concreto. El esquema de conducta abstracto y típico recogido en la Ley ha de ser aplicado al caso concreto y ninguno de estos casos concretos es exactamente igual a otro” (Ferreiro 2002a, 349).

reconocido que bajo ciertos recaudos se podría acudir a dichos mecanismos sin comprometer ningún principio constitucional tributario (permissiva). Todo ello indica que es el gran escollo a sortear para poder avanzar con los MAPRC (Casas 2003b).

1. *Postura restrictiva*

Esta postura ha sostenido la inaplicabilidad de los métodos convencionales en este ámbito a partir del carácter indisponible de la obligación tributaria. Al tener esta obligación un carácter *ex lege*, cuyo objeto es indisponible, se encuentra sometida a la voluntad de la ley, y no a la de las partes. A partir de ello, no sería posible sustituir las normas tributarias por decisiones unilaterales de los órganos tributarios⁸ ni por acuerdos pactados entre ellos y los contribuyentes (Sáinz de Bujanda 1966). “El principio de indisponibilidad del crédito fiscal prohíbe que por razones de oportunidad o conveniencia, los organismos recaudadores... no cobren el tributo legislativamente creado” (García Vizcaíno 2007, 504-505).⁹

2. *Posturas permisivas*

La elevada conflictividad tributaria, sumada a los graves perjuicios que ella genera para la administración, los contribuyentes y la sociedad, ha propagado la convicción de que la aplicación de los MAPRC no implica por sí sola una violación al principio de indisponibilidad del crédito tributario.

Hace más de quince años, en las XXII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, se proclamó que “la obvia indisponibilidad de la potestad tributaria normativa y del crédito consiguiente no obs-

⁸ En países como España hasta hace unos años era generalizada la postura que negaba “toda la posibilidad de aplicación generalizada del pacto como vía de solución normal de los conflictos entre administración y administrados en el ámbito de los tributos sobre la base del principio de legalidad y la indisponibilidad de la obligación tributaria regulada por ley” (Ferreiro 2002a, 346).

⁹ Vertida en la causa *Spicer Ejes Pesados S. A.*, del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala E, 18/4/2008.

ta a la utilización de métodos alternativos de solución de controversias”.¹⁰ Ello comenzó a forjar una nueva postura en la doctrina tributaria latinoamericana que luego fue influyendo en sus ordenamientos jurídicos.

Pero se reconoce que en ningún caso puede ser un permiso ilimitado y desprovisto de condicionantes, aunque tampoco hay total consenso respecto de cuáles son éstos.

A. *Elementos no esenciales del tributo*

Algunos autores sostienen que los métodos alternativos podrían aplicarse al ámbito tributario para prevenir y resolver controversias siempre y cuando no impliquen una modificación de los elementos esenciales del gravamen: objetivo, subjetivo, temporal y espacial. Ello implica adoptar una postura atenuada, opuesta a la postura rígida, del principio de legalidad, en el sentido de que sólo deben regularse por ley los elementos esenciales del tributo, pero no necesariamente los elementos cuantitativos que hacen a su liquidación (base imponible y alícuota). A partir de ello, estos últimos podrían ser contemplados en cualquier acto normativo, incluso proveniente de la administración.

Si el principio de indisponibilidad del crédito tributario surge del principio de legalidad tributaria, es lógico que el primero tenga el mismo alcance atenuado que el segundo. Con esta postura se amplía el campo de acción de la administración tributaria, ya que la discrecionalidad en materia tributaria se circunscribe a aquellos aspectos que quedan “fuera del ámbito de los elementos esenciales del tributo” (Moreno 1998,48). A raíz de ello, los MAPRC no podrán afectar los “elementos estructurales del tributo sino otros elementos que acompañan al procedimiento o están insertos en él. Estas fórmulas pueden encerrar perfectamente negocios transaccionales u otro tipo de acuerdos consensuados que eviten el conflicto o prevean una solución” (Arrieta 2004, 245-246).

En definitiva, esta postura entiende que aunque aceptemos que el principio de ciernes está ligado directamente a los elementos esenciales del gravamen, “ello no es óbice para admitir la intervención de la voluntad de las partes en alguna otra cuestión —como la valoración de un

¹⁰ Recomendación núm. 3) en el tema 2 (El arbitraje en materia tributaria), de las XXII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (2004).

elemento de la base imponible— no sujeta a aquel principio, siendo el ámbito más propicio para la intervención del mutuo consentimiento” (Vicente-Arche 2010, 65).

Por nuestra parte, adoptamos la postura rígida del principio de legalidad;¹¹ por lo tanto, entendemos que además de los llamados “elementos esenciales”, sobre los que no parece haber discusión, la restricción que se desprende del principio también debería contener a los llamados “elementos cuantitativos”. En ambos casos estamos ante elementos cruciales del gravamen que hacen a la prestación objeto de la obligación tributaria. El hecho de que los tributos deban estipularse por ley implica igualmente que la fijación de su cálculo y cuantía también debe seguir el mismo modo; es decir, a través de nuestros representantes.

B. *Habilitación legal*

Otro sector entiende que el principio bajo análisis no se vería afectado siempre que exista una habilitación legal para aplicar los MAPRC en el ámbito tributario. La administración

... no puede disponer, en virtud de su propia voluntad, de las relaciones y efectos que pueden surgir como consecuencia del cumplimiento de su función. Es decir, no puede decidir acerca del contenido de las relaciones tributarias sino en los términos establecidos por las normas tributarias que debe limitarse a cumplir (Arias 1991, 627).

Si el propio Poder Legislativo habilita expresamente la posibilidad de aplicar los MAPRC,¹² no existe violación a tal principio ni, por lo tanto, al de indisponibilidad del crédito fiscal.¹³ De esta manera, la delegación

¹¹ En sintonía con la línea de pensamiento reflejada en el Modelo de Código Tributario de América Latina (MCTAL) que así lo manifiesta expresamente en su artículo 4o.

¹² Si bien se refiere específicamente al arbitraje, como uno de los MAPRC, hace ya tiempo que Cayón Galiardo sostuvo que bastaría con que la ley previera la posibilidad de someter la controversia a este tipo de métodos para que este principio no constituya un límite (Cayón 1982).

¹³ Es la propia ley la que flexibiliza la aplicación de los principios enunciados, debido a que aquella es la que dispone, en cada caso, de la obligación, dando a la administración una mayor o menor libertad “de acuerdo con los parámetros, criterios o circunstancias que también la ley ha de prever y ordenar tener en cuenta. No se trata, pues de que la

legislativa en favor de la administración tributaria le permitiría a ésta prevenir o solucionar la controversia mediante mecanismos alternativos sin violentar los principios inicialmente en disputa.¹⁴ Ello es así, atendiendo que el principio de indisponibilidad del crédito fiscal “no constituye un obstáculo para la celebración de acuerdos en materia tributaria, sino que debe entenderse como una exigencia de que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos” (Martinoli 2009, 63).¹⁵

Según esta postura, el ordenamiento tributario no prohíbe disponer del crédito tributario, sino que “se produzca dicha disposición cuando no haya una legitimación expresa de la ley” (Martinoli 2009, 63).¹⁶ Por lo tanto, “la indisponibilidad del crédito tributario no constituye una prohibición en sí misma sino una exigencia de ley previa habilitante” (Cruz 1999, 29).

Por nuestra parte, entendemos que la habilitación legal resulta fundamental para dar lugar a los MAPRC en materia tributaria, siempre que ello no implique modificar los elementos del gravamen. Una “delegación legislativa” en favor del Poder Ejecutivo para modificar elementos del tributo a través de mecanismos alternativos constituiría una violación al principio de legalidad. Este principio no implica que los tributos puedan ser creados por ley o por quien ésta designe, sino que sólo el pueblo, a través de sus representantes, se autoimpone con tributos. Los representantes actúan mediante la legislación, así que la ley es la única manera para establecer gravámenes. El hecho de que los tributos deban establecerse por ley implica que sólo el Poder Legislativo puede establecerlos, pero no que nuestros representantes puedan ceder esta facultad.

administración disponga de la obligación tributaria sino de que, simplemente, aplique en cada caso la ley” (Ferreiro 2002b, 14).

¹⁴ Falcón y Tella entiende que “la indisponibilidad del crédito tributario únicamente exige que sea el legislador el que defina con suficiente precisión los supuestos y el alcance de este mecanismo de solución de conflictos” (Falcón y Tella 1996, 106).

¹⁵ Con una misma postura encontramos también a De Barros (2002, 221 y ss.)

¹⁶ Con un criterio similar se indica que nada impide que la administración tributaria pueda “disponer de su crédito, siempre que así lo habilite la ley”, ya que “la potestad de imposición es indisponible, irrenunciable, imprescriptible. Pero, el ejercicio de la potestad puede ser disponible, renunciable y prescriptible” (Rosembuj 2001, 50 y ss.)

C. *Crédito indeterminado*

Otra postura afirma que no puede haber una afectación al principio de indisponibilidad del crédito fiscal cuando no existe un crédito del que pueda disponerse, y dicho crédito sólo puede concebirse cuando se trata de una deuda concreta con el fisco. A partir de ello, los MAPRC sólo podrían aplicarse con relación a controversias que no se refieran a obligaciones tributarias determinadas, líquidas y exigibles; es decir, “cuando la administración por sus propios medios de investigación no puede por sí sola de forma unilateral definir la cuestión controvertida” (Martinoli 2017, 65), ya que en tal caso el acuerdo “no tendrá el vicio de subvertir la causa formal del tributo que seguirá siendo voluntad de la ley” (Casás 2003a, 279).

Pero si estamos ante una situación que no ofrece dudas o ante una interpretación legal indiscutible, la administración debería seguir adelante sin poder disponer de ese crédito fiscal cierto e indubitable (Casás 2003a). Es por ello que algunos autores (entre los cuales se destacan Arrieta Martínez de Pisón y Ferreiro) sostienen que los MAPRC sólo se aplican antes del dictado de una resolución administrativa.¹⁷

Esta tesis se basa en el hecho de que la norma tributaria no es un espacio cerrado con unos contornos siempre definidos que permitan establecer fácilmente un crédito determinado, sino un campo más o menos amplio y abierto en el que debemos encontrar la respuesta más acertada a la pregunta que formula un supuesto real.¹⁸ De este modo, la concreción y cuantificación de la obligación tributaria puede no ser unívoca, sino que puede admitir diversas interpretaciones y soluciones (Ramallo 1995), pero sólo en el caso en que realmente la administración tenga dudas sobre los hechos o la norma.

¹⁷ Arrieta Martínez de Pisón (2007, 176) hace hincapié en la instancia anterior a “la resolución administrativa que contenga una decisión estableciendo derechos y obligaciones”, y Ferreiro Lapatza defiende que “sólo cuando despejan incertidumbres respecto a la ley o respecto a los hechos pueden tales acuerdos insertarse en el procedimiento de aplicación de la ley y son conformes a la ley y al derecho” (Ferreiro 2003, 14).

¹⁸ “La respuesta correcta no es necesariamente la que expresa unilateralmente el órgano administrativo, ni la del obligado tributario. La respuesta admite múltiples variables en función de cómo se ponderen los valores en juego, de qué intereses intervengan, de cuáles criterios de hermenéutica se utilicen, etcétera” (Martínez 2007, 192).

Por nuestra parte, entendemos que el principio de indisponibilidad del crédito fiscal se vería conculcado si se trata de un crédito cierto, determinado por el fisco y, fundamentalmente, que ha quedado firme. Esto significa que la administración, en el afán de cobrar más rápidamente una deuda en la etapa de ejecución fiscal, no podría consentir una quita o reducción, ya que debe cobrar exactamente el importe de la obligación que surge de aplicar la ley por la cual el pueblo, a través de sus representantes, se autoimpuso una carga. El hecho de que los tributos deban establecerse por ley implica que la administración no puede, por razones de oportunidad o conveniencia, ceder total o parcialmente a una deuda tributaria cierta, determinada y firme.

D. *Cuestiones fácticas*

Finalmente, también suele afirmarse que la aplicación de los MAPRC en materia tributaria sólo violenta el principio analizado cuando versa sobre cuestiones jurídicas. Al acordarse sobre cuestiones fácticas no existiría ninguna posibilidad de modificar o complementar lo que la legislación tributaria quiso regular. De manera que “el acuerdo del contribuyente no significa transar sobre la pretensión fiscal, porque se trata de determinar cuál es la verdadera obligación que por ley corresponde, cuando los hechos no son susceptibles de una determinación más exacta” (Jarach 2009, 64). En los casos donde “sobre lo único que versará el acuerdo serán los hechos que consientan ambas partes como efectivamente verificados”, suele hablarse de “transacción impropia” (Casás 2003a, 279).

Por nuestra parte, creemos que los MAPRC son válidos tanto para calificar los hechos como para aplicar una norma tributaria al caso concreto siempre que su interpretación sea compleja, ambigua y genere dudas. Pero en ningún caso el acuerdo debería implicar una modificación de la normativa tributaria que determine cualquiera de los elementos del tributo, sean éstos esenciales o no.¹⁹ El hecho de que los tributos deban establecerse por ley no implica que ésta no pueda o deba interpretarse

¹⁹ Una cosa es que las circunstancias fácticas impidan conocer con exactitud, por ejemplo, si un sujeto debe ser considerado sujeto pasivo de la obligación tributaria, según lo que dispone la ley. Otra cosa muy distinta es que, aun teniendo certeza de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria de un particular, se decida relevarlo de dicha calidad mediante un acuerdo con la administración tributaria, cediendo así en sus pretensiones y haciendo caso omiso a lo que dice la legislación.

en situaciones en las que su aplicación no es diáfana, sin que con ello se tergiverse su espíritu modificando cualquiera de los elementos del tributo.

IV. MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA CONFLICTOS TRIBUTARIOS EN LA NORMATIVA ARGENTINA

Al estudiar la incorporación de estos métodos en la normativa nacional argentina no sólo debemos analizar las normas tributarias, sino también las de derecho privado (Código Civil y Comercial) por la marcada vinculación que existe entre los modos de extinción de la obligación tributaria y la privada.²⁰ Esta vinculación ha dado lugar a intensos debates doctrinales.²¹

Además de los preceptos del derecho privado, no podemos dejar de mencionar la Ley 26589 de 2010, que regula la mediación y conciliación y establece con carácter obligatorio la mediación previa a todo proceso judicial (artículo 1o.). A partir de ello, parece que también resultaría aplicable respecto de las controversias tributarias, pero la propia Ley aclara que el procedimiento de mediación prejudicial obligatoria no es viable para las “causas en que el Estado nacional, las provincias, los municipios o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires sean parte, salvo en el caso que medie autorización expresa y no se trate de ninguno de los supuestos a que se refiere el artículo 841²² del Código Civil” (artículo 5o., punto c), entre los cuales se encuentra el crédito tributario.

²⁰ Si bien la obligación tributaria tiene características propias debido a su particular prestación (los tributos), también posee muchas similitudes con la obligación del derecho privado; por ejemplo, las diferentes alternativas jurídicas por las cuales se extinguen. Estas similitudes, a su vez, hicieron que durante muchos años se discutiera si el derecho tributario podía apartarse de ciertas instituciones del derecho privado y dotarlas de un contenido propio, como la prescripción.

²¹ Este debate encontró su punto más álgido en Francia con la discusión entre Trota-bas y Géný. El primero defendía la autonomía del derecho tributario (postura publicista), y el segundo sostenía que debía concebirse dentro del derecho privado y valerse de las instituciones reguladas por éste (postura privatista). El debate puede ampliarse en Taveira Torres (2008).

²² Esta norma, que formaba parte del Código Civil hoy remplazado por el nuevo Código Civil y Comercial, establecía que “no pueden hacer transacciones... 2o. Los colectores o empleados fiscales de cualquier denominación en todo lo que respecta a las rentas públicas”. Si bien esta norma ya no se replica en el nuevo Código, podría entenderse que los derechos del fisco, como acreedor de la obligación tributaria, son derechos irrenunciables, en el sentido del nuevo artículo 1644.

1. *Regulación en el derecho privado*

Hasta julio de 2015 el Código Civil estaba regulado por la Ley 365 de 1869, y se encontraba separado del Código de Comercio. Actualmente, con el dictado de la Ley 26994 de 2014, Argentina cuenta con un Código Civil y Comercial que reemplazó a los anteriores para unificar en un solo cuerpo legal a toda la normativa de derecho privado.

Además de la compensación y la transacción, que ya se regulaba en el Código Civil anterior, el nuevo Código Civil y Comercial regula el contrato de arbitraje.

Por un lado, especifica que

... no son compensables e) las deudas y créditos entre los particulares y el Estado nacional cuando las deudas de los particulares provienen del remate de bienes pertenecientes a la nación, provincia o municipio; de rentas fiscales, contribuciones directas o indirectas o de otros pagos que deben efectuarse en las aduanas (artículo 930)...

Con ello mantiene la misma prohibición que el Código anterior.

Por el otro lado, si bien el nuevo Código ya no prohíbe transigir a los colectores o empleados fiscales en cuanto a las rentas públicas, ahora “no puede transigirse sobre derechos en los que está comprometido el orden público, ni sobre derechos irrenunciables” (artículo 1644). Parte de la doctrina entiende que, en virtud del principio de legalidad e indisponibilidad del crédito tributario, los tributos dan lugar a derechos irrenunciables para la administración en su carácter de sujeto activo de la obligación tributaria (Melzi 2017).

Finalmente, la normativa contemporánea aclara que “las disposiciones de este Código relativas al contrato de arbitraje no son aplicables a las controversias en que sean parte los Estados nacional o local” (artículo 1651). Técnicamente no se está vedando la posibilidad de aplicar el arbitraje al derecho tributario, como ocurre en los supuestos anteriores, sino que se deja librado al ámbito tributario su eventual regulación.

Alguno podría pensar que, así como la indisponibilidad del crédito fiscal constituye un obstáculo sustancial para aplicar los mecanismos alternativos a los conflictos tributarios, el derecho privado sería un obstáculo formal para ello. Pero más allá de lo que regule el derecho privado,

entendemos que éste no puede limitar bajo ningún aspecto al derecho tributario, que en virtud de su autonomía normativa o calificadora²³ tiene la facultad para dictarse sus propios institutos y reglas para que sean afines a sus necesidades. En Argentina, Casás reconoce que incluso aunque el Código Civil prohibiera la aplicación de los MAPRC en materia fiscal

... bien podría removerse mediante un nuevo dispositivo legal sancionado por el Congreso acogiendo el instituto en el orden federal, caso en la cual la norma civil solo representaría un valladar respecto de lo que pudieran predicar sobre el punto las legislaturas provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, o los municipios de provincia (Casás 2003b, 65).

En definitiva, el derecho privado vigente sólo menciona al derecho tributario al momento de regular las figuras de la compensación, la transacción y el arbitraje, y veda expresamente la aplicación de las dos primeras para los conflictos tributarios; y ello, a nuestro juicio, es jurídicamente inviable. Del arbitraje sólo aclara que su aplicación al ámbito del derecho tributario debe regularse a través de éste.

2. *Regulación en el derecho tributario argentino*

A. *Código Aduanero (Ley 22415)*

Los derechos aduaneros, que incluyen tanto a los derechos de exportación como los derechos de importación, son una especie de tributos, y se encuentran contemplados en el Código Aduanero (CA), regulado por Ley 22415 de 1981. Aquéllos concretamente se desarrollan dentro de la sección IX: “Tributos regidos por la legislación aduanera”.

El CA establece que “la obligación tributaria aduanera sólo se extingue por: a) el pago de lo debido; b) la compensación; c) la condonación; d) la transacción en juicio; e) la prescripción” (artículo 787). De esta manera, se admite expresamente la posibilidad de aplicar la compensación y transacción en juicio, replicando así lo dispuesto para esta cuestión por el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 (MCTAL) (su artículo 41 establece que la obligación tributaria se extingue, entre otros medios, por la transacción).

²³ Véase el primer párrafo del apartado “Métodos alternativos para conflictos tributarios en la normativa argentina”, Taveira (2008).

Dicha transacción debe tener lugar ante el juez competente, lo cual concuerda con lo previsto en el artículo 1643 del nuevo Código Civil y Comercial (con idéntica redacción a la del artículo 838 del anterior Código Civil). Todo ello asegura el conocimiento de los términos de la transacción por parte del juez donde está radicada la causa y la posibilidad para los terceros interesados de consultar las actuaciones (Alsina 1990).

Según los artículos 761²⁴ y 841 del CA, existe la posibilidad de hacer extensible la transacción a todos los tributos relacionados con cuestiones aduaneras, lo que incluye al impuesto al valor agregado (IVA), el impuesto a las ganancias e impuestos internos. En el caso de que se llegue a una transacción sobre el valor de la mercadería importada, ello tendrá repercusiones en los derechos de importación, en el IVA que grave la importación definitiva de bienes y, en última instancia, en las retenciones en Impuesto a las ganancias.

Parte de la doctrina considera que debe recurrirse a este mecanismo “... en forma excepcional y mediando circunstancias que lo justifiquen”, siempre que estemos ante una controversia cuyo resultado sea incierto, ya que “no resulta aconsejable que se prosiga el litigio a ultranza, con todos los gastos y riesgos que ello trae aparejado” (Alsina; Basaldúa y Cotter Moine 1990, 157 y ss.).

Esta normativa fue regulada con posterioridad al Código Civil, y a pesar de que éste impedía expresamente transigir a “los colectores o empleados fiscales en todo lo que respecta a las rentas públicas” (artículo 841). Si bien el nuevo Código Civil y Comercial de la nación ya no contempla a los empleados fiscales entre aquellos que no pueden hacer transacciones, se entiende que la prohibición de transigir créditos tributarios sigue vigente a partir del nuevo artículo 1644 que veda la transacción “sobre derechos en los que está comprometido el orden público, ni sobre derechos irrenunciables” (Melzi 2017, 5-23). Todo ello en el entendimiento de que los tributos se relacionan con el orden público y derechos irrenunciables en virtud del principio de legalidad tributaria (Melzi 2017, 5-23). En el punto anterior ya señalamos que el derecho privado no puede, a nuestro

²⁴ Este artículo establece que “cuando se encomendare al servicio aduanero la aplicación, la percepción u otra función de un tributo con afectación especial y no se previeren todos los recaudos y formalidades para cumplimentarla, se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la legislación aduanera”.

juicio, limitar al derecho tributario, y la prueba está en la incorporación de tales métodos a la normativa tributaria.

B. *Ley de Procedimiento Tributario (11683)*

a. Mecanismos preventivos

i. Consulta vinculante

Más allá de su denominación, la Ley de Procedimiento Tributario (LPT) es la norma tributaria nacional más importante, circunstancia que lleva a considerarla como el código tributario argentino. Desde 2005, con la modificación de la Ley 26044, la LPT establece la posibilidad de presentar una consulta vinculante a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración, de manera que es previo incluso a la exigibilidad del tributo (artículo sin número a continuación del artículo 4o. (primer párrafo). Este mecanismo brinda al contribuyente la posibilidad de evacuar las dudas e incertidumbres que puedan generar eventuales conflictos con la administración. La consulta debe ser contestada en un plazo no mayor a 90 días corridos, y no suspende el transcurso de los plazos ni justifica el incumplimiento de los obligados.

La respuesta brindada obligará a la propia AFIP y a los consultantes, siempre que no se hubieran alterado las circunstancias y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta. En caso de disconformidad, los consultantes podrán interponer un recurso de apelación fundado dentro de los diez días de haber sido notificados, el cual carece de efectos suspensivos. Las respuestas a las consultas vinculantes tienen carácter público, pero siempre deben resguardar la identidad del consultante (artículo sin número a continuación del artículo 4o. (3o., 4o. y 5o. párrafos).

ii. Procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional y prevenir conflictos tributarios

Con la modificación de 2017 (la Ley 27430 de 2017 incorporó a la LPT el capítulo I del título IV), la LPT pasó a regular por primera vez

cuestiones relacionadas con la aplicación del procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI) celebrados por la Argentina sobre la imposición de la renta y el patrimonio. No se trata de un nuevo MAPRC, sino de regular uno que ya se encontraba en las normas convencionales.

Este procedimiento procura “la solución de controversias suscitadas en aquellos casos en que hubiere o pudiere haber una imposición no conforme a un determinado convenio” (artículo 205). De manera que se puede activar ante medidas adoptadas por uno de los Estados contratantes que contradigan el respectivo convenio (modalidad resolutoria) o ante un acto que si bien no originó ninguna contradicción, existe una probabilidad cierta de que ello se produzca (modalidad preventiva) (artículo 208). Esto se refiere a la última posibilidad.

La solicitud para iniciar el procedimiento debe interponerse antes de finalizar el plazo dispuesto por el convenio o, en su defecto, dentro de los tres años, desde el día siguiente de la primera notificación del acto que ocasione o sea susceptible de ocasionar una imposición contraria al convenio (artículo 207). El procedimiento podrá ser iniciado por cualquier residente del país o incluso por quien no sea residente, siempre que el convenio lo permita,²⁵ cuando las medidas adoptadas puedan implicar una contradicción con aquél.

Una vez recibida la solicitud, la autoridad competente notificará la petición a la autoridad competente del otro Estado y dispondrá de un plazo de dos meses para admitir la cuestión o rechazarla de manera fundada. El procedimiento de acuerdo mutuo puede finalizar por desistimiento expreso del contribuyente o por decisión de la autoridad competente, que puede ser adoptada unilateral o bilateralmente (artículos 208 y 215).

iii. Determinación conjunta de precios de operaciones internacionales

La misma modificación de 2017, que mencionamos en el punto anterior, incorporó a la LPT un nuevo método de prevención de controversias

²⁵ CDI suscritos entre Argentina y Australia de 1999 (artículo 25), Dinamarca de 1995 (artículo 26.1), España de 2013 (artículo 25.1), Finlandia de 1994 (artículo 25), Francia de 1979 (artículo 26), Italia de 1979 (artículo 26), Noruega de 1997 (artículo 26), Países Bajos de 1996 (artículo 28), Suecia de 1995 (artículo 24) y Suiza de 2014 (artículo 24).

tributarias internacionales que surgen al fijar el valor normal de mercado de los precios de transferencias. Este procedimiento se basa en la legislación de la mayoría de los países miembros de la OCDE que prevén los denominados *Advance Pricing Agreement*,²⁶ y persigue “contribuir a reducir la conflictividad y los costos de la administración y brindar un adecuado marco interpretativo al respecto” (Chacra 2018-1, 3-5), mediante

... acuerdos vinculantes entre la administración tributaria y cualquier contribuyente que lleve a cabo operaciones vinculadas, cuyo objeto es convenir, con anterioridad a la realización de dichas operaciones, los criterios necesarios para determinar su precio de mercado durante un periodo de tiempo determinado (Santos 2017,309).

En definitiva, para el caso de Argentina, se trata de un instituto “eficaz para afianzar la seguridad jurídica y la estabilidad de las relaciones fiscales con las empresas transnacionales que han invertido en el país” (Casás 2003a, 294).

Este nuevo método permite a los sujetos obligados, solicitar la celebración de una determinación conjunta de precios de operaciones internacionales (DCPOI) con la AFIP para fijar los criterios y la metodología en la determinación de los precios de transferencias (artículo 217); es decir, aquella cantidad cobrada por una parte de una organización por un producto o servicio que se provee a otra parte de ella (Hamaekers 2007).

Para iniciar este procedimiento, el interesado debe presentar una solicitud ante la AFIP, con anterioridad al inicio del periodo fiscal en el que se realizarán las transacciones incluidas en la DCPOI. La solicitud debe contemplar una propuesta en la que se fundamente el valor de mercado para las transacciones involucradas, y su presentación no implicará suspensión del transcurso de los plazos ni justificará los incumplimientos de los obligados. El criterio fiscal y la metodología fijada para determinar el valor de los precios de transferencia de la DCPOI sólo vinculan al sujeto obligado y al fisco (artículo 217, incisos a), b) y c).

La vigencia y aplicación de la DCPOI están sujetas a la condición resolutoria de que las operaciones comerciales se efectúen según sus términos, y la AFIP podrá dejarla sin efecto si se comprueba que los precios establecidos ya no representan los que hubieran utilizado partes indepen-

²⁶ Para un estudio profundo sobre este tema recomendamos Santos (2017).

dientes en operaciones comparables o si hubieran modificado significativamente las circunstancias económicas existentes al momento de aprobarse la DCPOI.

Más allá de la importancia de su incorporación normativa, tal y como está redactada la norma, se advierte el mismo aspecto criticable que en el caso del Acuerdo Previo de Valoración (APV) regulado desde 1995 en el derecho español, al carecer del carácter negocial que caracteriza a este tipo de mecanismos. Al igual que en el caso español, y más allá de su denominación, las DCPOI “no se perciben como verdaderos acuerdos; sino como el resultado de una solicitud que es presentada a instancia del contribuyente y finalmente aprobada o rechazada por la administración tributaria” (Santos 2017,311).

b. MAPRC resolutivos

i. Acuerdo conclusivo voluntario

La Ley 27430 de finales de 2017 también añadió a la LPT la posibilidad de realizar un acuerdo conclusivo voluntario (ACV) para determinar la obligación tributaria (artículo sin número a continuación del artículo 16). La idea fue incorporar un novedoso instituto “cuya finalidad evidente es no dilatar determinados procesos y llegar a una recaudación rápida por parte del fisco” (Vidal 2018-2, 128 y ss.).

Es un mecanismo resolutivo porque, si bien se habilita antes del dictado de la resolución administrativa que determina la obligación tributaria, se da en el marco de un conflicto tributario derivado de las inspecciones, órdenes de intervenciones previas o la inacción de los sujetos obligados que deriva en el procedimiento de determinación de oficio (artículo 17). Recordemos que este procedimiento se inicia cuando “no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas” (artículo sin número a continuación del artículo 16 (primer párrafo).

Es una instancia facultativa para el fisco, en el sentido de que es éste quien “podrá habilitar” el procedimiento. No obstante, y según está redactada la norma, ello no impediría que el sujeto obligado pueda requerir al fisco que habilite el procedimiento, aunque la decisión quedará finalmente librada a su discrecionalidad. Esto atenta contra el espíritu de estos mecanismos alternativos, que justamente persiguen la cooperación mutua de las partes del conflicto bajo una relación de carácter horizontal.

Estamos ante un mecanismo amplio, que puede ser habilitado para apreciar hechos, la correcta aplicación de las normas, realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria o ante situaciones novedosas, complejas o trascendentes que ameritan una solución conciliatoria (artículo sin número a continuación del artículo 16 (primer párrafo). De manera que también consiste en un método en el que pueden ventilarse tanto cuestiones fácticas como jurídicas.

Se trata de una instancia reglada, debido que hay que respetar un procedimiento concreto. El conflicto debe ser sometido a consideración de un órgano de conciliación colegiado (OCC), integrado por funcionarios de la propia administración, que recomendará una solución conciliatoria o su rechazo.

El acuerdo deberá ser aprobado por el administrador federal (artículo sin número a continuación del artículo 16 (2o. y 3er. párrafos); pero nada se dice respecto de la intervención de éste ante un eventual rechazo del OCC, situación que a nuestro juicio sería lógica y necesaria.

El OCC emitirá un informe circunstanciado que recomienda una solución conciliatoria o su rechazo, y en caso de arribar a un acuerdo deberá ser aprobado por el administrador federal. El contenido del ACV debe ser íntegramente aceptado por las partes, y constituye un título ejecutivo, habilitando así el procedimiento del juicio de ejecución fiscal. En el supuesto de que el particular rechace la solución conciliatoria, el fisco continuará con el trámite originario (artículo sin número a continuación del artículo 16 (3o., 6o. y 7o. párrafos), y en el caso de haber acuerdo la AFIP no podrá desconocer los hechos que lo fundamentaron ni cuestionarlos en otro fuero, salvo que se compruebe su falsedad. El ACV no sentará jurisprudencia ni podrá servir como antecedente en otros procedimientos, salvo para cuestiones de puro derecho (artículo sin número a continuación del artículo 16 (8o. y 9o. párrafos).

Este mecanismo presenta muchas similitudes con el acuerdo conclusivo, regulado en México a partir de 2014 (artículos 69-C a 69-H del Código Fiscal de la Federación Mexicana (CFFM), con el cual se busca que la autoridad y el contribuyente acuerden sobre hechos u omisiones detectados por las autoridades dentro del procedimiento de comprobación, antes de la determinación del crédito fiscal (Bernal 2014a).

Las grandes diferencias, que a nuestro juicio aventajan al mecanismo mexicano por sobre el argentino, pasan dos importantes cuestiones. Por un lado, en México el procedimiento es iniciado directamente por el contribuyente (artículos 69-D, párrafo 1o., y 4o. del CFFM), a diferencia de Argentina, que queda fundamentalmente en manos de la AFIP, y por el otro, al acuerdo se llega gracias a la intervención independiente e imparcial de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon), como facilitadora y testigo que ayuda a las partes a encontrar una solución (Bernal, Santos y Melgar 2014b), y no a través de un órgano (OCC) que pertenece al ámbito de la administración tributaria argentina.²⁷ De la normativa mexicana también es interesante destacar la manera en que se incentivan este tipo de procedimientos, al otorgar al contribuyente la posibilidad de condonar sus multas en caso de utilizarlos (artículo 69-G del CFFM).

- ii. Procedimientos de acuerdo mutuo previstos en los convenios para evitar la doble imposición internacional para solucionar conflictos tributarios

Cuando veíamos los mecanismos preventivos mencionamos la nueva regulación sobre el procedimiento de acuerdo mutuo previsto en los CDI celebrados por Argentina. Pero este procedimiento también puede tener carácter resolutivo; es decir, para resolver controversias suscitadas ante una imposición contraria a un determinado CDI (artículo 205). El procedimiento ya fue explicado al ver la modalidad preventiva, a la cual nos remitimos.

3. *El arbitraje tributario*

Antes de concluir este punto, no podemos dejar de mencionar al arbitraje como uno de los métodos alternativos para resolver conflictos tributarios con mayor proyección en el ámbito internacional, aunque actualmente ningún CDI suscrito por Argentina lo contempla. Pero cuando

²⁷ Cabe destacar que “el caso mexicano es el único en el que el Defensor del Contribuyente actúa como intermediario entre fisco y contribuyentes auditados para encontrar la mejor solución a los diferendos derivados de la calificación de hechos u omisiones” (Bernal, Santos y Melgar 2014, 19).

ello ocurra, le será plenamente aplicable lo dispuesto en los artículos 205 y siguientes de la LPT que hemos analizado, puesto que hacen referencia a cualquier procedimiento amistoso de prevención y resolución de conflictos tributarios internacionales que se incluyan en los convenios firmados por nuestro país.

Desde 2008, bajo la influencia del Modelo de Convenio de la OCDE (incorporado en el punto 5 del artículo 25 de la versión de 2008 del MCOCDE), el arbitraje comenzó a proyectarse como uno de los procedimientos amistosos de solución de conflictos en el ámbito de los CDI. El Modelo establece que cuando una persona hubiera sometido su caso a la autoridad competente de un Estado contratante, alegando la aplicación de medidas contrarias al Convenio, y las autoridades no puedan ponerse de acuerdo para resolver la cuestión en el plazo de dos años desde la presentación del caso, la cuestión a arbitraje se someterá a instancia del contribuyente.

Si bien es cierto que la gran mayoría de los CDI vigentes en Argentina fueron firmados antes de 2008, también es cierto que los que se suscribieron o revisaron con posterioridad a esa fecha, y que hoy se encuentran vigentes, tampoco incorporaron esta posibilidad (CDI con España de 2013, Suiza 2014 y Chile 2015). Tampoco se incorporó el arbitraje en los CDI recientemente firmados con China, Qatar y Turquía en 2018, pero que aún no están en vigor. No obstante, el Protocolo del 20 de marzo de 2014, que forma parte del Convenio con Suiza, menciona por única y primera vez en acuerdos de este tipo de nuestro país, la posibilidad de considerar en un futuro la implementación del arbitraje como MAPRC en el CDI (punto 9 del Protocolo del CDI con Suiza), pareciendo así abrir una puerta a su eventual incorporación en un plazo no muy lejano.

A nivel mundial, hoy en día encontramos alrededor de cien CDI que incorporan al arbitraje como medio alternativo de resolución de controversias derivadas de la aplicación de dichos convenios (por ejemplo el CDI suscrito en 2014 entre España y Reino Unido), y el número sigue creciendo. En Latinoamérica prácticamente no encontramos convenios que contemplen este mecanismo, y sólo podemos mencionar algunos casos aislados como los convenios firmados entre Chile y Canadá de 1998, Perú y Canadá de 2004 o México y Canadá de 2006. No obstante, y a pesar de su escasa regulación, es evidente que se trata de uno de los mecanismos

con mayor potencialidad en el plano de los conflictos tributarios internacionales.

V. CONCLUSIONES

El objetivo de este trabajo consistió en determinar la posibilidad de aplicar los MAPRC al ámbito tributario y analizar su inclusión específica en el derecho tributario nacional argentino. Para ello, en primer lugar, delimitamos el ámbito de los conflictos tributarios; en segundo lugar, reflexionamos sobre el alcance del principio de indisponibilidad del crédito fiscal y, en tercer lugar, identificamos y evaluamos los diferentes métodos alternativos que hoy en día recoge la normativa tributaria nacional argentina.

En cuanto al primer punto, comprobamos que el ámbito de los conflictos tributarios está exclusivamente limitado a la determinación de los tributos y sus accesorios. Ello excluye a ciertos conflictos financieros (subsídios) y penales (infracciones a deberes tributarios) que si bien se relacionan con los tributos, no son técnicamente tributarios.

Con relación al segundo punto, concluimos que si bien el principio de indisponibilidad del crédito fiscal, derivado del principio constitucional de legalidad tributaria, no impide *per se* la aplicación de los MAPRC en el ámbito tributario, resulta imprescindible respetar ciertas limitaciones para no violentarlo.

Para que los MAPRC no vulneren el principio de indisponibilidad del crédito fiscal es preciso que: 1) el acuerdo no modifique ninguno de los elementos del tributo, ya sean esenciales o cuantitativos; 2) una ley establezca expresamente esta posibilidad y especifique el procedimiento a seguir; 3) el método alternativo gire en torno a una deuda incierta, indeterminada y que no haya quedado firme, y 4) el mecanismo verse sobre hechos o la aplicación de normas confusas, ambiguas y de compleja interpretación, pero sin reformular ninguno de los elementos del tributo fijados en la ley.

A partir de ello podemos decir que, de todos los mecanismos alternativos, la transacción es tal vez el más complejo y riesgoso de aplicar al ámbito tributario, ya que las partes no buscan la verdad material,²⁸ sino que pretenden evitarla y llegar a otra realidad beneficiosa mediante concesiones recíprocas (Rosembuj 2001). Es por ello que para muchos autores

²⁸ Lombráña (2012).

debería recurrirse a ella de manera excepcional (Bielsa ¹⁹⁵²) o incluso no hacerlo (Martinoli 2017).²⁹

En referencia al tercer punto, pudimos corroborar dos cuestiones. Por un lado, que el derecho privado ha intentado limitar la aplicación de ciertos MAPRC en el derecho tributario, pero entendemos que ello no puede tener ninguna implicancia para este último. Por el otro, también vimos que, en los últimos años, especialmente los últimos dos, el derecho tributario nacional argentino ha ido incorporando diferentes mecanismos alternativos para prevenir y solucionar conflictos tributarios, tanto en el CA como en la LPT. Todo ello a pesar de los intentos del derecho privado por limitarlos.

En materia aduanera, desde hace tiempo que el CA acepta la transacción en juicio como un modo de extinción de la obligación tributaria. Ella no sólo alcanza a los tributos aduaneros, sino también a ciertos impuestos nacionales que se vinculan al hecho imponible de aquéllos (IVA impuesto a las ganancias e impuestos internos).

Por su parte, desde 2005 (modificación por Ley 26044) la LPT acepta a la consulta vinculante, y desde 2017 (modificación por Ley 27430) se incorpora en ella el ACV y la DCPOI y se regulan cuestiones sobre los procedimientos de mutuo acuerdo en los CDI. Dentro de estos procedimientos, si bien por el momento no se contempla el arbitraje tributario en ninguno de los CDI vigentes en Argentina, sí se vislumbra esta posibilidad a partir de la cláusula novena del Protocolo del CDI con Suiza y del creciente y público interés del país por ser un miembro de la OCDE.

Como respuesta al objetivo planteado finalizamos el trabajo con dos grandes conclusiones. Por un lado, que más allá de lo que disponga el derecho privado, los MAPRC son válidamente aplicables al ámbito tributario siempre y cuando se respeten ciertos condicionantes derivados de los principios de indisponibilidad del crédito fiscal y de legalidad tributaria. Por el otro, que en los últimos años el derecho tributario nacional argentino se ha tornado cada vez más receptivo a la incorporación de los

²⁹ Sobre esta cuestión, la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), en la causa “Prodesca”, del 19 de septiembre de 1993 (Fallos 316:2832), ha sentenciado que “una de las consecuencias del principio de legalidad consiste en inhabilitar a la administración fiscal a transar o remitir las cargas impositivas lo cual impide presumir renunciar a la percepción de éstas”, cercenando así toda posibilidad de aplicarla en materia tributaria.

MAPRC en el ámbito fiscal, en sintonía con las recomendaciones fijadas por la OCDE.

No obstante ello, aún hay un largo camino por recorrer, dado que muchos de estos nuevos mecanismos todavía no han sido puestos en práctica, ya sea por falta de reglamentación o bien de costumbre de los administrados; incluso la propia administración ve a estos nuevos mecanismos como extraños en principio a nuestro derecho.

VI. BIBLIOGRAFÍA

- ALSINA, Mario *et al.* 1990. *Código Aduanero. Comentarios-antecedentes-concordancias*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- AÑÓN, María José. 2006. “Derecho y sociedad”, en LUCAS, Javier de (ed.), *Introducción a la teoría del derecho*, La Habana, Félix Varela.
- ARIAS ABELLÁN, María. 1991. “La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la LGT”, *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*, Madrid, IEF, vol. I.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. 2004. “Actuaciones y procedimiento de inspección en la Ley General Tributaria de 2003”, *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. 2007. “Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 11.
- BARROS CARVALHO, Paulo de. 2002. *Derecho tributario. Fundamentos jurídicos de la incidencia*, Buenos Aires, Ábaco.
- BERNAL, Diana *et al.* 2014. “Acuerdos conclusivos. Primer medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria”, *Praxis de la Justicia Fiscal y Administrativa*, año VI, núm. 16.
- BERNAL, Diana *et al.* 2014. “Acuerdos conclusivos. Primer medio de solución de controversias en auditorías fiscales”, *Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, XIV.
- BIELSA, Rafael. 1952. *Compendio de derecho público: constitucional, administrativo y fiscal*, Buenos Aires, Depalma, t. III.
- CASÁS, José. 2003a. “Principios jurídicos de la tributación”, en GARCÍA BELSUNCE, Horacio (dir.), *Tratado de tributación. Derecho tributario*, Buenos Aires, Astrea, vol. I, t. I.

- CASÁS, José. 2003b. *Los mecanismos alternativos de resolución de las controversias tributarias*, Buenos Aires, Ad-Hoc.
- CAYÓN GALIARDO, Antonio. 1982. *La interdicción de la discrecionalidad en la gestión tributaria*, núm. 36.
- CHACRA, Andrés. 2018-1. “Nuevos mecanismos de resolución de controversia en el Proyecto de Reforma Tributaria”, *Anales de Legislación Argentina*, núm. 4.
- CRUZ PADIAL, Ignacio. 1999. “¿Es posible el arbitraje tributario?”, *Impuestos*, año 15, núm. 1.
- CUADRA RAMÍREZ, José. 2013. *Medios alternativos de resolución de conflictos como solución complementaria de administración de justicia*, México, SCJN.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. 1996. “El arbitraje tributario”, en ELORRIAGA, Gabriel (coord.), *Convención y arbitraje en el derecho tributario*, Madrid, IEF-Marcial Pons.
- FERREIRO LAPATZA, José. 2002a. “Solución convencional de los conflictos en materia tributaria”, *Revista Argentina de Derecho Tributario*, núm. 2.
- FERREIRO LAPATZA, José. 2002b. “Resolución extrajudicial de conflictos tributarios”, *Quincena Fiscal*, núm. 3.
- FERREIRO LAPATZA, José. 2003. “Solución convencional de conflictos en el ámbito tributario: una propuesta concreta”, *Quincena Fiscal*, núm. 9.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. 1985. *Derecho tributario penal*, Buenos Aires, Depalma.
- GARCÍA NOVOA, César. 2002. “Mecanismos alternativos para la resolución de controversias tributarias. Su introducción en el derecho español”, *Revista Técnica Tributaria*, núm. 59.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. 2007. *Derecho tributario*, Buenos Aires, Lexis-Nexis.
- GONZÁLEZ, Darío. 1999. “Simplificación normativa tributaria”, *Administración Federal de Ingresos Públicos-Boletín Impositivo*, núm. 24.
- HAMAEEKERS, Hubert. 2007. “Precios de transferencia. Historia, evolución y perspectivas”, en SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.), *Fiscalidad internacional*, Barcelona-Madrid-Valencia, Centro de Estudios Financieros.
- HIERRO SÁNCHEZ-PESCADOR, Liborio. 1989. “Seguridad jurídica y actuación administrativa”, *Documentación Administrativa*, núm. 218-219.
- LOMBRAÑA, Andrea. 2012. “La construcción de la verdad jurídica: prueba, interpretaciones y disputas en torno a la inimputabilidad en

- el caso del tirador serial de Belgrano”, *Revista Austral de Ciencias Sociales*, núm. 23.
- MARTINOLI, Carol. 2009. “Resolución de controversias en materia tributaria”, *Métodos de resolución alternativa de conflictos en materia tributaria*, Buenos Aires, Cuadernos del Instituto AFIP.
- MARTINOLI, Carol. 2017. *Fórmulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios. Análisis de derecho comparado*, Panamá, Instituto de Estudios Fiscales y Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- MELZI, Flavia. 2017. “Proyecto de reforma de la Ley de Procedimiento Tributario”, *Impuestos*, núm. 11.
- MORENO FERNÁNDEZ, Juan. 1998. *La discrecionalidad en el derecho tributario*, Valladolid, Lex Nova.
- MORENO FLOR, Luis. 2014. “Los acuerdos tendientes a la determinación de la obligación tributaria en la experiencia del derecho comparado”, *Gaceta Fiscal*, núm. 2.
- MUÑOZ BASAEZ, Hugo. 2012. “La verdad y el proceso”, *Derecho y Sociedad*, núm. 39.
- OCDE. 2013. *La relación cooperativa: un marco de referencia: de la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*, Santiago, Chile, OECD Publishing.
- PÉREZ ROYO, Fernando. 1975. “El pago de la deuda tributaria”, *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 6.
- POUND, Roscoe. 1950. *Las grandes tendencias del pensamiento jurídico*, traducción y estudio preliminar de José Puig Brutau, Barcelona, Ariel.
- RAMALLO MASSANET, Juan. 1995. “La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 76.
- ROSEMBUJ, Tulio. 2001. *Procedimientos tributarios consensuados. La transacción tributaria*, Buenos Aires, Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. 1966. “Nacimiento de la obligación tributaria”, *Hacienda y Derecho*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. 1993. *Lecciones de derecho financiero*, Madrid, Artes Gráficas Benzal.
- SANTOS FLORES, Israel. 2017. *Régimen jurídico de los acuerdos previos de valoración*, Madrid, Universidad Complutense de Madrid, tesis doctoral.
- TARUFFO, Micheli. 2013. “La verdad en el proceso”, *Derecho y Sociedad*, núm. 40, 2013.

- TAVEIRA TORRES, Heleno. 2008. *Derecho tributario y derecho privado*, Madrid, Marcial Pons.
- VICENTE-ARCHE COLOMA, Paula. 2010. “Nuevas perspectivas del arbitraje en el derecho público: su admisibilidad en el ámbito tributario”, *Anuario de Justicia Alternativa*, núm. 10.
- VIDAL QUERA, Gastón. 2018. “Comentario a la Ley nacional 27430”, *Anales de Legislación Argentina*, núm. 2.