

# Derecho Tributario

Año III | Mayo de 2025 - Nº 1

Directora: Ariadna L. Artopoulos  
Coordinadora: María Agustina Salatino

ISSN: En trámite - RNPI: En trámite



## Tributación nacional e internacional | *Doctrina*

### Fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero

Su aplicación a la luz del marco normativo argentino



Daniela Forte



Maximiliano Visús

2

## Tributación nacional | *Doctrina*

### La afectación de la CUIT por parte de ARCA y la resolución general 5660/2025



Ezequiel Maltz

6

## Tributación nacional | *Nota a fallo*

### Impuesto a las ganancias

Ajuste por inflación. Rechazo de la demanda. Arbitrariedad. Comprobación de un supuesto de confiscatoriedad.

CS, "CARSA SA - TF 34186-I c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", 19/12/2024.

8

## Otra mirada sobre la relevancia del fallo "CARSA"



Julieta Demartino

8

## Aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia

Acción declarativa de certeza. Cuestionamiento de la constitucionalidad de la ley 27.605. Presentación de declaración jurada y pago del tributo controvertido. Cuestión no abstracta. Disidencia.

CFed. Córdoba, sala B.- "Cotsifis, Diego Ramón c. Administración Federal de Ingresos Públicos - A.F.I.P. s/ acción meramente", 07/02/2025.

10

## Acción declarativa de inconstitucionalidad y conducta del contribuyente: un caso controvertido



Luis M. Salas

10

## Tributación local | *Doctrina*

### La responsabilidad del notario frente a las deudas tributarias provinciales del transmitente en relación con el inmueble



Silvia M. Mendaña

13

## Tributación local | *Nota a fallo*

### Impuesto de sellos

Contratos de concesión comercial suscriptos por una automotriz. Provincia de Misiones. Arbitrariedad de la sentencia que convalida la determinación de oficio. CS, "Toyota Argentina S.A. c. Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas s/ demanda contencioso administrativa", 21/11/2024.

18

## Complejo instrumental y contratos de concesión



Melisa Moreira

18

## Tributación aduanera | *Nota a fallo*

### Infracción aduanera

Levantamiento del secuestro de un vehículo. Facultad del Tribunal Fiscal para dictar medidas cautelares. Disidencia. CNFed. Contencioso administrativo, sala V. - "Fenoglio, José Luis (TF 55353379-A) c. DGA s/ inc. de medida cautelar", 15/11/2024.

20

## El Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra habilitado para tratar medidas cautelares en materia aduanera



Susana A. Monti

20

## Tributación nacional e internacional | Doctrina

# Fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero

## Su aplicación a la luz del marco normativo argentino

*Daniela Forte*



Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Derecho Tributario con mención de honor por promedio distinguido (Universidad Austral). Abogada, Universidad Nacional de La Plata (UNLP). Docente de grado y postgrado en diversas universidades. En lo profesional, desde el año 2019 presta servicios en la Agencia de Recaudación y Control Aduanero —ex Administración Federal de Ingresos Públicos—.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. La Convención de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE.— III. Análisis de las diversas modalidades de fiscalizaciones previstas en la Convención a la luz de la normativa interna.— IV. El deber de confidencialidad en la fiscalización en el marco de la cooperación internacional.— V. Comentarios finales.

### I. Introducción

En un mundo cada vez más interconectado, la facilidad con la que inversores y corporaciones pueden trasladar activos a jurisdicciones con regímenes fiscales más favorables plantea nuevos desafíos para las administraciones tributarias. Para combatir la evasión fiscal y mejorar el cumplimiento tributario, la cooperación internacional se ha vuelto crucial.

Este fenómeno ha impulsado la adopción de medidas conjuntas entre países, con el objetivo de garantizar una correcta determinación de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En este contexto, las fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero se presentan como una herramienta clave para la cooperación entre las administraciones tributarias de distintos países, permitiendo investigaciones más exhaustivas sobre los casos de evasión fiscal transnacional (1).

A través de mecanismos como el intercambio de información tributaria y las mencionadas fiscalizaciones, los países pueden trabajar de manera coordinada para detectar fraudes fiscales y avanzar hacia un sistema tributario global más justo y transparente.

Si bien la globalización ha presentado desafíos para los Estados en su objetivo de asegurar que cada contribuyente pague sus tributos de manera equitativa, también ha brindado la oportunidad de fortalecer la cooperación internacional. En este sentido, la implementación de fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero permite a las autoridades fiscales de distintos países colaborar estrechamente, intercambiar información y coordinar esfuerzos para investigar casos de evasión fiscal transnacional.

Al respecto, cabe puntualizar que la cooperación tributaria interadministrativa en la lucha contra la evasión y la elusión fiscal internacional ha cobrado especial impulso desde el año 2013 bajo los auspicios del Proyecto BEPS. Este marco ha proporcionado fun-

damentos sólidos para desarrollar y facilitar las auditorías fiscales internacionales, simultáneas y en el extranjero, así como auditorías conjuntas, siempre que dichas prácticas sean compatibles con la legislación doméstica y los estándares internacionales (2).

En este contexto, Argentina ha suscripto una serie de acuerdos internacionales, como los Convenios para Evitar la Doble Imposición, Acuerdos Multilaterales y Tratados de Intercambio de Información, que promueven la cooperación entre países para mejorar el cumplimiento tributario. Uno de los acuerdos más relevantes es la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (Convención) desarrollada conjuntamente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el Consejo de Europa en el año 1988 y enmendada por un Protocolo en el año 2010 (3), que establece mecanismos específicos para la cooperación en auditorías fiscales, incluyendo las fiscalizaciones simultáneas y la participación en auditorías en el extranjero.

A lo largo del presente, se explorarán esos mecanismos de cooperación de la Convención, con especial énfasis en la posibilidad de que los funcionarios locales participen en las diversas modalidades de fiscalización contempladas. Asimismo, se analizará el alcance y las condiciones de dicha participación, en concordancia con lo dispuesto en el derecho interno (4).

### II. La Convención de Asistencia Administrativa Mutua de la OCDE

Como se ha mencionado, la globalización ha incrementado la necesidad de colaboración internacional para detectar y prevenir prácticas de evasión fiscal (5). Para ello, los Estados han suscripto acuerdos bilaterales y multilaterales, que permiten a las autoridades fiscales acceder a información relevante sobre los activos y las actividades financieras de los contribuyentes en otros países.

La Convención representa un hito en la cooperación internacional. Es un tratado multilateral que

tual-administrative-assistance-in-tax-matters/amended-convention-es.pdf

(4) Es necesario aclarar que en otros acuerdos suscriptos por Argentina también se contempla la posibilidad de llevar a cabo este tipo de fiscalizaciones. No obstante, por razones de extensión, el presente análisis se limita a examinar las disposiciones de la Convención, en el contexto del marco normativo interno.

(5) La evasión global que alcanza el 5% del PBI mundial y constituye una de las fuentes de financiamiento de actividades ilícitas globales. Según una estimación de la Universidad de Naciones Unidas, Argentina es uno de los países que más recursos pierden en el mundo por la evasión impositiva: 4,4% del PBI. Con un PBI en el año 2017 de 617.000 millones de dólares esta evasión representa contar con US\$ 28.000 millones de recursos en menos para Educación, Salud, Innovación, Ciencia & Tecnología y Ambiente, que constituyen las áreas estratégicas —según la OCDE— que sustentan el crecimiento económico por décadas (Cfr. BRACCIA, Mariano, "Introducción...", ob. cit., p. 5).

*Maximiliano Visús*



Doctorando en Derecho Fiscal por la Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Diplomado en Derecho Procesal Constitucional (Universidad Austral). Abogado (UBA). Docente de grado (UBA).

tiene por objeto ayudar a los países a mejorar la aplicación de su legislación fiscal proporcionando un marco jurídico internacional de intercambio de información y cooperación en asuntos fiscales con el fin de contrarrestar la elusión y la evasión fiscales internacionales (6). Se entiende que su fin es optimizar la aplicación de las leyes tributarias en los Estados parte, respetando a su vez los derechos fundamentales de los contribuyentes (7).

Se trata del instrumento multilateral más completo disponible para todas las formas de cooperación fiscal para abordar la evasión y la elusión fiscal. En este sentido, prevé que la asistencia administrativa mutua en asuntos fiscales entre las autoridades competentes de los Estados suscriptores sea llevada a cabo a través de: (i) intercambio de información —ya sea previa solicitud, automático o espontáneo—, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y participación en auditorías en el extranjero; (ii) asistencia en el cobro de créditos fiscales, incluyendo el establecimiento de medidas cautelares; y, (iii) la notificación o traslado de documentos.

Asimismo, la Convención dispone que la asistencia administrativa se brinde independientemente de si la persona afectada es residente o nacional de una de las Partes o de cualquier otro Estado.

Conforme puede apreciarse la Convención representa un avance significativo, ya que establece una base legal unificada para la cooperación multilateral en materia fiscal entre los Estados. Además, prevé la conformación de un equipo que, a solicitud de cualquier Estado Parte, puede emitir opiniones sobre la interpretación y aplicación de sus disposiciones. Asimismo, incorpora procedimientos para distintas formas de asistencia mutua.

En la actualidad, cerca de 150 jurisdicciones participan en la Convención, abarcando una amplia gama de países, entre ellos todos los integrantes del Grupo de los Veinte (G20) (8), todos los países miembros del BRICS (9), todos los países de la OCDE, los principa-

(6) Cfr. Introducción del Manual de adhesión a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE (v. p. 5).

(7) Así Pistone explica que "los fuertes poderes de las autoridades tributarias para cooperar en escenarios transfronterizos globales deben ir de la mano de una fuerte protección de los derechos básicos de los contribuyentes" (PISTONE, Pasquale, "Coordinating the Action of Regional and Global Payers during the Shift from Bilateralism to Multilateralism in International Tax Law", *World Tax Journal*, febrero 2014, p. 4).

(8) El G20 es un foro internacional de países en desarrollo y desarrollados que busca encontrar soluciones a los problemas económicos y financieros mundiales. Para más información <https://g20.org/>

(9) BRICS es un grupo informal de estados que comprende la República Federativa del Brasil, la Federación Rusa, la República de la India, la República Popular China y la República de Sudáfrica. Para más información, <https://infobrics.org/>

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) En palabras de Calderón Carrero "Si los contribuyentes operan globalmente y los impuestos siguen siendo igualmente globales, el control o supervisión efectiva de las obligaciones tributarias por parte de las administraciones tributarias debe desarrollarse igualmente a escala global, lo cual se logra potenciando y reconfigurando los mecanismos de intercambio de información" (CALDERÓN CARRERO, José M., "La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicancias sobre la protección de los bienes jurídicos globales?", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, ISSN 1575-8427, 2012, Nº 16, p. 352).

(2) BRACCIA, Mariano, "Aspectos relevantes de la reforma tributaria en materia de tributación internacional", La Ley, *E-Book*, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2018, segunda parte, 1<sup>a</sup> ed., p. 92.

(3) En el siguiente *link* se puede acceder a la traducción oficial del texto de la Convención —enmendado— <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/convention-on-mu>

les centros financieros y un número cada vez mayor de países en desarrollo (10).

Cabe destacar que Argentina suscribió este acuerdo internacional y, al momento de depositar el instrumento de ratificación, formuló una reserva expresa en relación con determinados aspectos de la asistencia administrativa. En particular, indicó que no prestaría asistencia respecto de impuestos exigidos por subdivisiones políticas o autoridades locales de otras Partes, ni en el cobro de cualquier reclamo impositivo o multas administrativas, ni en lo referido a la notificación y traslado de documentos. De conformidad con lo establecido en el art. 30.5 (11) de la Convención y en aplicación del principio de reciprocidad, esta reserva implica que Argentina no podrá solicitar asistencia a las demás Partes en relación con dichos impuestos y materias.

En dicha oportunidad, también se designó a la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos —actualmente Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) (12)— como la autoridad competente en la materia, siendo incorporada en la nómina de autoridades competentes de esta.

Por último, en lo que atañe a la entrada en vigor, corresponde tener presente que, en el caso de la Argentina, el instrumento de ratificación fue depositado el 13/12/2012, entrando en vigor la Convención el 1 de enero de 2013 (13) y surtiendo efectos respecto de los ejercicios fiscales que inicien —o los cobros de impuestos que surjan— a partir del 1º de enero del año siguiente, es decir el 1 de enero de 2014 (14) (15).

### III. Análisis de las diversas modalidades de fiscalizaciones previstas en la Convención a la luz de la normativa interna

La Convención prevé diversas formas de asistencia administrativa, entre las cuales se incluye la posibilidad de que los países realicen fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero. Estas modalidades de cooperación contribuyen a la realización de investigaciones

fiscales más completas y coordinadas, aumentando las probabilidades de detectar irregularidades fiscales a nivel transnacional que podrían ser difíciles de identificar si cada país actuara de manera aislada. Además, permiten obtener una visión integral de los hechos y las circunstancias que determinan la obligación tributaria de los contribuyentes involucrados.

El interés en particular en estas modalidades de auditorías va en aumento dada la creciente dimensión multilateral de los esquemas de evasión fiscal y la necesidad de establecer la cooperación internacional entre administraciones fiscales (16).

Estos mecanismos son especialmente útiles en el ámbito de los precios de transferencia y en la detección de esquemas de evasión fiscal, los cuales podrían no ser evidentes si cada país lleva a cabo su fiscalización de manera independiente.

Las “auditorías fiscales simultáneas” son definidas en la Convención como “...un acuerdo entre dos o más Partes para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan” (17) (18), encontrándose facultado el Estado requerido para rechazar el pedido de colaboración (19).

Conforme se desprende de lo anterior, se trata de un acuerdo para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una o más personas en la que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan. Esto es, cada jurisdicción lleva a cabo la investigación desde su respectivo territorio, con el propósito principal de intercambiar con la otra jurisdicción toda información relevante que se obtenga en el transcurso del procedimiento (20) (21).

Es decir, una fiscalización simultánea permite a dos o más jurisdicciones coordinar sus auditorías

(10) En el siguiente *link* se puede acceder a las jurisdicciones participantes: <https://www.oecd.org/en/topics/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.html>

(11) Dicha disposición reza: “Una Parte que haya formulado una reserva con respecto a alguna disposición de la presente Convención, no podrá solicitar la aplicación de dicha disposición por cualquier otra Parte; sin embargo, si la reserva es parcial, podrá solicitar la aplicación de esa disposición en la misma medida en que ésta haya sido aceptada”.

(12) Cabe aclarar que mediante el decreto 953/2024 se disolvió la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y se creó la ARCA. Por su parte, en el dec. 13/2025 se dispuso que “Todas las normas vigentes aplicables a la ex-Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) que no se contrapongan con lo previsto en el decreto 953 del 24 de octubre de 2024 y el presente se considerarán aplicables a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA), organismo autárquico actuante en la órbita del Ministerio de Economía, debiendo entenderse donde refiera a “Administración Federal de Ingresos Públicos” por “Agencia de Recaudación y Control Aduanero” y donde refiera a “Administrador Federal” por “Director Ejecutivo” —art. 8º—. En virtud de lo anterior, a los efectos del presente, en adelante se hará referencia a ARCA.

(13) Por tratarse este del “primer día del mes siguiente a la expiración de un período de tres meses posteriores a la fecha de depósito del instrumento de ratificación ante uno de los depositarios”, conforme al párr. 5º del art. 28.

(14) Por aplicación del párr. 6º del art. 28.

(15) Ello no obsta a que como surge del referido párr. 6º *in fine*, el acuerdo mutuo entre dos o más Partes de la Convención, o bien la presentación de declaraciones unilaterales en tal sentido conforme lo previsto por el órgano coordinador de la OCDE, posibilita que aquella surta efectos respecto de períodos o cobros de impuestos anteriores. En tal caso, los acuerdos mutuos en los términos del párr. 6º *in fine* del art. 28 de la Convención y las declaraciones unilaterales que efectúen las Partes para suplir la instrumentación particular de aquellos posibilitarían que dicho instrumento internacional surta efectos con anterioridad a la fecha prevista para el inicio de estos, es decir el 01/01/2014.

(16) Cfr. Pto. 53 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

(17) Artículo 8 “Auditorías Fiscales Simultáneas”: “1. Dos o más Partes se consultarán, previa solicitud de alguna de Ellas, a efecto de determinar los casos y procedimientos de auditorías fiscales simultáneas. Cada Parte interesada decidirá si desea o no participar en alguna auditoría fiscal simultánea. 2. Para efectos de esta Convención, una auditoría fiscal simultánea significa un acuerdo entre dos o más Partes para examinar simultáneamente, cada una en su propio territorio, la situación fiscal de una persona o personas en las que tengan un interés común o relacionado, con la finalidad de intercambiar cualquier información relevante que obtengan”.

(18) Cfr. Art. 20 de la Convención.

(19) Cfr. Art. 20 de la Convención.

(20) Conforme señala el Manual de adhesión a la Convención de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE: “Una inspección fiscal simultánea es un acuerdo entre dos o más Partes para inspeccionar, al mismo tiempo, los asuntos fiscales de una o varias personas en las que tienen un interés común o relacionado. Cada una de las Partes lleva a cabo la inspección desde su propio territorio, pero con el objetivo principal de intercambiar con la otra Parte toda la información pertinente obtenida” —V. p. 12 y, en similar orden de ideas, p. 44—.

(21) Una vez que se ha llegado a un acuerdo sobre la implementación de una auditoría fiscal simultánea, el personal de la administración tributaria a cargo del caso seleccionado considerará el plan de auditoría, los períodos (por ejemplo, los años fiscales) a abarcar, los posibles temas a desarrollar y las fechas programadas con sus contrapartes de la otra Parte o Partes involucradas. Una vez que se haya llegado a un acuerdo acerca de las líneas generales a seguir, los funcionarios de cada Estado realizarán por separado sus auditorías dentro de su propia jurisdicción (cfr. Pto. 81 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”).

(22) Cfr. Pto. 73 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

sobre una persona o grupo de personas y compartir el resultado. Concretamente, las jurisdicciones que participan investigan, al mismo tiempo y dentro de su propio territorio, los asuntos fiscales de una persona o grupo de personas en los que tienen un interés común o relacionado. Al final de las comprobaciones, se intercambia la información pertinente obtenida (22) (23).

La importancia de esta clase de procedimientos radica en la posibilidad de reducir las cargas asociadas al cumplimiento por parte de los contribuyentes, al coordinar las consultas de las autoridades tributarias de los diferentes Estados y evitar la duplicidad (24).

Tal como sostiene el Texto del Informe Explicativo de la Convención, en los casos en los que se sospeche una instancia de evasión y elusión fiscal a nivel internacional, las auditorías fiscales simultáneas pueden resultar herramientas de cumplimiento y control muy eficaces para las administraciones tributarias. Si las partes involucradas coordinan sus auditorías fiscales para una persona o personas en las que tienen un interés común o relacionado, estarán en condiciones de obtener el máximo beneficio de este intercambio de información. La finalidad de esta modalidad de cooperación consiste en hacer posible que ello se lleve a cabo (25).

Por su parte, este tipo de cooperación entre las administraciones tributarias tiene posibilidades de ser fructífera, en especial cuando se trata de las transacciones entre empresas asociadas (y la determinación de los precios de plena competencia). También puede contribuir a eliminar la doble tributación económica y descubrir acuerdos agresivos de planeación fiscal. Las auditorías fiscales simultáneas pueden también reducir la carga de cumplimiento para los contribuyentes al coordinar las investigaciones de las autoridades tributarias de diferentes Estados y evitar la duplicidad (26).

De lo anterior se desprende que esta modalidad de fiscalización constituye un mecanismo mediante

nistrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”. En relación con los períodos objeto de fiscalización, cabe señalar que la Convención, a diferencia de lo previsto en la Sección II sobre “Asistencia en el Cobro” (véase art. 14, inc. 1), no contiene disposición alguna relativa a la prescripción de las acciones y protestadas del fisco para determinar la obligación tributaria, ni sobre los eventuales conflictos que pudieran surgir entre las distintas normativas de los Estados involucrados. No obstante, debe tenerse presente que las diversas modalidades de fiscalización contempladas en la Convención deben llevarse a cabo dentro del marco de las facultades otorgadas por el ordenamiento jurídico interno de cada Estado. En consecuencia, se entiende que el Estado requerido podría rechazar una solicitud de cooperación si considera que carece de las atribuciones legales necesarias para atender el requerimiento formulado. Esta posibilidad encuentra fundamento en el art. 21 de la Convención, el cual establece ciertos límites a la obligación de prestar asistencia administrativa. Tales límites tienen por objeto resguardar los derechos y garantías reconocidos por las leyes o la práctica administrativa de la Parte que presta la asistencia. En particular, se aclara que la Convención no puede interpretarse en el sentido de imponer al Estado requerido la obligación de proporcionar información que no pueda obtenerse conforme a su propia legislación o práctica administrativa, o conforme a la legislación o práctica administrativa del Estado requirente.

(22) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 74.

(23) Cabe puntualizar que, conforme indica el Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE —p. 49— el coordinador de la auditoría simultánea recopila las contribuciones de cada una de las partes en un proyecto de informe final completo. Este informe final contiene un resumen de los resultados de las diferentes auditorías domésticas. Una vez finalizado el informe, se distribuye a los participantes.

(24) Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios de la OCDE, Módulo 5 “Las Fiscalizaciones o comprobaciones simultáneas”, pto. 6.

(25) Cfr. Pto. 72 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

(26) Cfr. Pto. 73 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

el cual, en una primera etapa, se realizará un análisis simultáneo —auditoría— en cada una de las Partes involucradas, con base en un acuerdo previo celebrado por las autoridades competentes respectivas. Posteriormente, y de haberse obtenido información relevante a los fines fiscales, podrá llevarse a cabo un intercambio de información entre dichas Partes.

En consecuencia, para analizar este tipo de cooperación a la luz del marco normativo local, corresponde que el fiscalizador siga los procedimientos habituales de auditoría y recabe la información relevante dentro del ámbito de sus facultades, conforme a lo establecido en los arts. 33 y ss. de la ley 11.683 (t. o. 1998 y mod.). Asimismo, deberá garantizarse el cumplimiento de las disposiciones relacionadas con la confidencialidad al compartir los datos con el otro Estado, en particular lo dispuesto en el art. 22 de la Convención —aspecto sobre el que ahondaremos más adelante—.

Dicho de otro modo, en esta modalidad de cooperación el fiscalizador podrá hacer uso de todas las facultades previstas legalmente para intentar obtener la información previsiblemente relevante.

Por su parte, las “auditorías fiscales en el extranjero” son definidas como la autorización concedida a los representantes de la autoridad competente del Estado requerido para “estar presente en la auditoría fiscal que se considere apropiada en el Estado requerido ...Todas las decisiones respecto a la ejecución de la auditoría fiscal serán tomadas por el Estado requerido” (27).

Este procedimiento posibilita que las administraciones tributarias, cuando sean requeridas y dentro de los límites de la propia legislación nacional, permitan que funcionarios autorizados de otro país participen en las comprobaciones tributarias llevadas a cabo en el país requerido (28). Su fin es de recabar información en una jurisdicción extranjera (29). La decisión en torno a si debe permitirse la presencia del representante extranjero recae exclusivamente en manos de la autoridad competente del Estado donde se realiza la auditoría (30).

Al igual que en el procedimiento anterior, el Estado requerido puede optar por aceptar o no participar de

la fiscalización, más si se accede a dicha solicitud, la autoridad competente del Estado requerido notificará lo más pronto posible a la autoridad competente del Estado requerido el lugar y la hora de la auditoría, la autoridad o los funcionarios designados para llevar a cabo la auditoría y los procedimientos y condiciones requeridos por el Estado requerido para llevar a cabo esta (31).

Cabe puntualizar que, antes de solicitar una auditoría en el extranjero todos los cauces internos y el proceso regular del intercambio de información previa petición deberían haberse agotado a fin de evitar una carga adicional para la jurisdicción requerida (32) (33).

Asimismo, deviene pertinente aclarar que la participación de los funcionarios fiscales extranjeros autorizados en auditorías realizadas por la jurisdicción requerida puede ser pasiva o activa. En ambos casos, los funcionarios de la administración tributaria extranjera se someten al deber de sigilo (34).

En el primer supuesto, su accionar se limita a examinar las partes relevantes de la comprobación fiscal y solo mantener contacto con los funcionarios tributarios del país requerido; sin contar con autorización para entrevistar directamente a los contribuyentes u otras personas (35) (36).

Asimismo, y en la medida de lo posible, los auditores fiscales extranjeros deben esforzarse por proporcionar a los funcionarios fiscales locales por adelantado, una lista de las preguntas que se harán a los contribuyentes y de los documentos que se consultarán y copiarán (37).

Dicho de otro modo, la intervención de los funcionarios extranjeros se restringe a su mera presencia en el territorio con el fin de llevar a cabo los actos previamente detallados. Estos actos no constituirán una fiscalización por parte de dichos funcionarios, en los términos de la ley 11.683, sino que se tratará únicamente de la presencia física de los auditores extranjeros en el país, compartiéndose —eventualmente y luego de finalizada la fiscalización—, la información relevante mediante los mecanismos previstos en la Convención.

Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

(31) Pto. 2 del referido art. 9º. En similar orden de ideas, Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 50.

(32) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE, p. 51.

(33) Se entiende que este tipo de asistencia por parte de una autoridad tributaria extranjera es en cierto modo extrema y no debe solicitarse a menos que la autoridad competente del Estado requerido esté convencida de que la auditoría en el otro país contribuirá en una medida considerable a la solución de un caso tributario a nivel nacional (Cfr. pto. 89 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”).

(34) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 55.

(35) Ver también, Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 50.

(36) Algunos países solo autorizan la participación pasiva de funcionarios de las administraciones tributarias extranjeras en una auditoría. En estos casos, la participación de los funcionarios de las administraciones extranjeras se limitaría a la observación de las partes pertinentes de la auditoría y solamente a establecer contacto directo con los funcionarios fiscales del país requerido. En el contexto de esta modalidad de TEA a los funcionarios fiscales de las administraciones tributarias extranjeras no se les permitiría entrevistar directamente a los contribuyentes o a otras personas (Cfr. Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 57).

(37) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 60.

(38) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 50.

(39) Dicho Decreto establece el ordenamiento de las competencias, facultades, derechos y obligaciones de la ARCA. En lo que aquí interesa, en su art. 3º entre sus facultades y funciones esta-

Por otro lado, la participación activa de los funcionarios de administraciones tributarias extranjeras implica, por ejemplo, la posibilidad de realizar entrevistas y examinar los registros de los contribuyentes auditados, lo que resulta relevante en jurisdicciones donde la legislación o la práctica permite auditorías en el extranjero (38). Es importante destacar que, este tipo de auditoría debe ser autorizada por la administración tributaria, siempre que lo permita su legislación nacional.

Como se puede observar, esta modalidad de fiscalización implica, en términos generales, que el funcionario extranjero disponga de poderes similares a los de los inspectores locales, a efectos de llevar adelante la auditoría.

En este sentido, cabe recordar que, en el ámbito del derecho interno de la República Argentina, la ARCA posee amplias facultades de verificación y fiscalización, según lo dispuesto en los arts. 33 y ss. de la ley 11.683, y lo previsto en el dec. 618/1997 (39).

El citado decreto establece el ordenamiento de las competencias, facultades, derechos y obligaciones de la ARCA encontrándose a su cargo la fiscalización de los tributos y sus accesorios. Asimismo, se la faculta a suscribir convenios con ciertos sujetos (e.g. provincias, municipios) a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos a su cargo.

También, prevé la posibilidad de que delegue en otros organismos de la Administración pública y fuerzas de seguridad el ejercicio de dichas facultades siempre que no pueda debidamente desempeñarlas por sí misma, debiendo ejercerse una adecuada supervisión.

Por su parte, la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal dispone que la ARCA puede verificar, en cualquier momento y a través de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento de las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas por parte de los obligados o responsables. Esto incluye la fiscalización de la situación de cualquier presunto responsable, con la autoridad para citarlo a responder o proporcionar información sobre las circunstancias y operaciones que la administración considere vinculadas al hecho imponible. Asimismo, se contempla la po-

(27) Artículo 9º. “Auditorías Fiscales en el Extranjero”: “1. Previa solicitud de la autoridad competente del Estado requeriente, la autoridad competente del Estado requerido podrá permitir a los representantes de la autoridad competente del Estado requeriente, estar presente en la parte de la auditoría fiscal que se considere apropiada en el Estado requerido. 2. Si se accede a dicha solicitud, la autoridad competente del Estado requerido notificará lo más pronto posible a la autoridad competente del Estado requeriente el lugar y la hora de la auditoría, la autoridad o los funcionarios designados para llevar a cabo la auditoría y los procedimientos y condiciones requeridos por el Estado requerido para llevar a cabo la misma. Todas las decisiones respecto a la ejecución de la auditoría fiscal serán tomadas por el Estado requerido. 3. Las Partes podrán informar a uno de los depositarios su intención de no aceptar, como regla general, dichas solicitudes en la forma en que se describen en el párrafo 1. Dicha declaración puede hacerse o retirarse en cualquier tiempo”. Por su parte, el pto. 51 v) del “del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo” señala que una auditoría fiscal en el extranjero es “la obtención de información mediante la presencia de representantes de la administración fiscal del Estado requeriente en un análisis en materia fiscal en el Estado requerido...”.

(28) Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al intercambio de información con fines tributarios de la OCDE, Módulo 6, “las fiscalizaciones o comprobaciones tributarias en el extranjero”, pto. 6.

(29) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales de la OCDE, p. 3.

(30) En algunos Estados, la presencia del representante extranjero se consideraría una infracción de la soberanía del país o contraria a sus políticas o procedimientos. En otros Estados, la presencia solo que se permite si no hay objeción por parte del contribuyente. Por otro lado, otros países consideran la presencia de un representante de una autoridad extranjera en su territorio como algo aceptable siempre que la auditoría fiscal se realice estrictamente de conformidad con sus leyes y sus prácticas (Cfr. ptos. 85 y 86 del “Texto del

blece “a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de: 1) Los tributos que gravan operaciones ejecutadas en el ámbito territorial y en los espacios marítimos, sobre los cuales se ejerce total o parcialmente la potestad tributaria nacional. 2) Los tributos que gravan la importación y la exportación de mercaderías y otras operaciones regidas por leyes y normas aduaneras que le estén o le fueren encomendados. 3) Los recursos de la seguridad social (...) 4) Las multas, recargos, intereses, garantías y cualquier accesorio que por situaciones de cualquier naturaleza puedan surgir de la aplicación y cumplimiento de las normas legales. El Poder Ejecutivo Nacional podrá incorporar a la Administración Federal de Ingresos Pùblicos la aplicación, percepción y fiscalización de gravámenes a cargo de otras reparticiones. En tales casos, las facultades acordadas legalmente a estos organismos, en cuanto se vinculan con los tributos cuya aplicación, percepción y fiscalización se pongan a cargo de la Administración Federal de Ingresos Pùblicos, serán igualmente transferidas a esta, la que podrá aplicar también con relación a los mismos, en forma supletoria, las normas de la Ley 11.683 y de este decreto (...). Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Pùblicos a suscribir convenios con las provincias, la Ciudad de Buenos Aires y municipios, los bancos oficiales –nacionales, provinciales o municipales, incluidos los de economía mixta– y privados, a los fines de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos interiores, aduaneros y de los recursos de la seguridad social a su cargo, en cuyo caso podrá establecer una compensación por la gestión que realicen los entes indicados, en función de lo efectivamente recaudado para el Fisco Nacional, sin afectar lo previsto en el art. 13 del presente decreto. Cuando la Administración Federal de Ingresos Pùblicos no pueda debidamente desempeñar por sí las funciones y facultades a que se refiere este decreto, podrá delegar el ejercicio de estas en otros organismos de la administración pública y fuerzas de seguridad, en la medida que se comadeciere con la actividad específica de dichos organismos o fuerzas y que quede a salvo el adecuado control y la integridad de la renta fiscal. En estos supuestos, se ejercerá una cuidadosa supervisión”.

sibilidad de inspeccionar libros, registros, papeles y documentos.

Del marco normativo vigente, no se observa la posibilidad de que dichas facultades sean ejercidas por funcionarios de otros países ajenos a la repartición. Esto es, actualmente no se vislumbra la posibilidad de que el empleado o funcionario que realice y/o participe activamente en una fiscalización pueda ser un funcionario de otro Estado ajeno a la estructura del organismo.

Lo anterior, con abstracción de la reforma introducida en la ley 20.628 del Impuesto a las Ganancias en el año 2019, a través de la sanción de la ley 27.430, que establece un supuesto especial que autoriza este tipo de fiscalizaciones. Específicamente, la mencionada norma, al regular los “precios de transferencia”, obliga a ciertos sujetos a presentar declaraciones anuales especiales con la información necesaria para verificar los precios convenidos. Además, posibilita a la AFIP a realizar “inspecciones simultáneas o conjuntas con las autoridades tributarias designadas por los Estados con los que se haya suscripto un acuerdo bilateral que prevea el intercambio de información entre fiscales” (40).

Por su parte, en cuanto a la posibilidad de que funcionarios locales participen en este tipo de fiscalizaciones en el extranjero, cabe destacar que el director ejecutivo de la ARCA cuenta con facultades para “...f) Realizar en el extranjero investigaciones destinadas a reunir elementos de juicio para prevenir, detectar, investigar, comprobar o reprimir los ilícitos tributarios, aduaneros y, en especial, el contrabando. Para el cumplimiento de misiones que superen los trescientos sesenta y cinco (365) días se requerirá autorización previa del Poder Ejecutivo Nacional...” (41).

En virtud de ello se puede inferir, por un lado, que, según la normativa local, las autoridades de la ARCA cuentan con facultades para realizar investigaciones en el extranjero con el fin de reunir elementos de juicio para la investigación de ilícitos tributarios y, por otro lado que, en el ámbito de la fiscalización de precios de transferencia, se prevé la posibilidad de llevar a cabo inspecciones simultáneas o conjuntas.

Al respecto, no es ocioso puntualizar que, al aplicar la Convención, las autoridades tributarias estarán obligadas a operar en el marco de las leyes nacionales. La Convención asegura específicamente la salvaguarda de los derechos de los contribuyentes. Esto es, las administraciones tributarias solo pueden tomar las medidas congruentes con sus leyes nacionales y con todas las garantías para los contribuyentes asociados con estas medidas (42).

Finalmente, se estima pertinente hacer referencia a una tercera modalidad de fiscalización, no contemplada en la Convención (43), esta es, la “auditoría conjunta” la cual es definida en los siguientes términos: cuando dos o más administraciones tributarias se unen para formar un solo equipo de inspección —integrado además por los representantes de las autoridades competentes— con el objetivo de auditar los asuntos o transacciones de sujetos relacionados (tanto entidades legales como personas físicas), los cuales desarrollan actividades transfronterizas que involucran a las jurisdicciones respectivas y que les suscitan un interés común o complementario (44).

Como bien señala la doctrina, de acuerdo con la descripción de estos tres tipos de auditorías interna-

cionales propiciadas por la creciente cooperación tributaria interadministrativa, se observa un creciente grado de integración y complejidad a medida que se avanza de una a otra. En este sentido, las auditorías fiscales simultáneas son tales en cuanto tienen finalidad el intercambio de información sobre asuntos de interés común en el marco de procedimientos y condiciones —simultaneidad— pre establecidos entre las administraciones tributarias, pero se desenvuelven cada una en su propio territorio (45).

Por el contrario, las auditorías fiscales en el extranjero, como su nombre bien lo indica, conlleven la posibilidad de que representantes de la autoridad competente de una jurisdicción presencien una auditoría fiscal desarrollada por la administración tributaria de otra jurisdicción (46).

Por último, en las auditorías conjuntas se va un paso más adelante al directamente conformarse un solo equipo de auditoría compuesto por inspectores y representantes de cada jurisdicción con el objetivo de arribar a una misma conclusión para todas las administraciones tributarias participantes, de forma más rápida y con menores costos. Esto permite, por ejemplo, que, a diferencia de una auditoría fiscal simultánea, la información obtenida no resulte intercambiada a través de los canales formales de pedidos y respuestas, sino directamente compartida entre las administraciones tributarias que conforman el equipo de auditoría (47).

#### IV. El deber de confidencialidad en la fiscalización en el marco de la cooperación internacional

Como se ha indicado, las diversas modalidades de fiscalización pueden comprender un intercambio de información entre las partes si, a partir de la auditoría realizada, se obtiene alguna información relevante a los efectos fiscales. En atención a ello, se estima pertinente realizar ciertos comentarios vinculados a la confidencialidad de la información objeto del intercambio.

En el ámbito de la OCDE (48) se ha señalado que “la confidencialidad de la información sobre el contribuyente siempre ha sido un pilar fundamental de los sistemas tributarios. Para tener confianza en su correspondiente sistema tributario y cumplir con sus obligaciones dentro del marco de la ley, los contribuyentes deben tener la seguridad de que la información financiera, a menudo delicada, no se revela de manera inapropiada, ya sea intencionadamente o por accidente. Los ciudadanos y sus gobiernos solo podrán tener confianza en el intercambio internacional si la información intercambiada se utiliza y revela únicamente de conformidad con las bases del acuerdo por el cual se produce el intercambio. Al igual que en el contexto nacional, se trata de una cuestión que se vincula al marco jurídico y a la existencia de sistemas y procedimientos vigentes que garanticen que en la práctica se respeta la legalidad, y que no se revela ningún tipo de información sin autorización. Aquello que se aplique en el contexto nacional, en lo referente a la protección de la confidencialidad de la información fiscal, se aplicará igualmente en el contexto internacional”.

El art. 22 de la Convención exige que se mantenga la confidencialidad de la información intercambiada en su marco, estableciendo límites sobre las personas a las que se puede divulgar la información y los fines para los que se puede ser utilizada. Asimismo,

dispone que los datos intercambiados deben protegerse del mismo modo que los obtenidos conforme la legislación interna.

Expresamente, dicho artículo reza: “Secretaría 1. Cualquier información obtenida por una Parte de conformidad con esta Convención deberá mantenerse como secreta y deberá protegerse de la misma manera que la información obtenida con base en la legislación interna de esa Parte y, en la medida en que se requiera para asegurar el nivel necesario de protección de datos personales, de conformidad con las salvaguardas que puedan especificarse por la Parte que proporciona la información, según lo requiera su legislación interna. 2. Dicha información, en cualquier caso, podrá ser revelada únicamente a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos o de supervisión) encargadas de la determinación, recaudación o cobro de los impuestos de esa Parte, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos o de la resolución de los recursos relativos a los mismos o de la supervisión de lo anterior. Únicamente estas personas o autoridades podrán utilizar la información, y sólo para los fines señalados. No obstante, lo dispuesto en el párrafo 1, dichas personas o autoridades podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales relacionadas con dichos impuestos (...) 4. Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos 1, 2 y 3 la información que reciba una Parte podrá ser utilizada para otros efectos cuando ello sea factible de conformidad con la legislación de la Parte que otorgue la información y la autoridad competente de esa Parte autorice dicho uso. La información que una Parte otorgue a otra Parte puede transmitirse por esta última a una tercera Parte, previa autorización de la autoridad competente de la Parte mencionada en primer lugar”.

Cabe destacar que las normas de confidencialidad también comprenden las comunicaciones entre las Autoridades Competentes, incluida la carta de solicitud de información.

Ahora bien, dado que la Convención establece quiénes pueden acceder a la información intercambiada y los fines para los que puede ser utilizada, y que estos sujetos están obligados a tratarla con el mismo nivel de reserva que la información obtenida en virtud de la legislación interna, en términos generales, correspondería estar a las reglas que al efecto resultan del art. 101 de la ley 11.683 y demás normas vinculadas al secreto fiscal (49).

Esto es, el mantenimiento de la secrecía en el Estado receptor será materia de las leyes nacionales. Por ende, se contempla que la información comunicada de acuerdo con las disposiciones de la Convención deberá tratarse como secreta por parte del Estado que la recibe de la misma manera que la información obtenida al amparo de la ley nacional de ese Estado. Las sanciones por la violación de la secrecía en ese Estado estarán determinadas por las leyes administrativas y penales de ese Estado (50).

En este marco, cabe agregar que, en la legislación argentina, el art. 157 del Cód. Penal prevé que “Será reprimido con prisión de un [1] mes a dos [2] años e inhabilitación especial de un [1] a cuatro [4] años, el funcionario público que revelare hechos, actuaciones, documentos o datos, que por ley deben ser secretos”; ampliando el mencionado art. 101 el ámbito

(40) Art. 17 de la ley 20.628 (t.o. dec. 824/2019).

(41) Art. 9º, inc. f) del dec. 618/1997.

(42) Cfr. pts. 8 y 24 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

(43) Conforme señala Braccia, las “auditorías conjuntas” (*joint audits*) fueron definidas por un informe “FTA, Joint Audit Report”, de septiembre de 2010 (BRACCIA, ob. cit., segunda parte, p. 93). Específicamente en la UE se encuentra la DAC 7 que las define como “una investigación administrativa realizada de manera conjunta por las autoridades competentes de dos o más Estados miembros y relacionada con una o más personas de interés común o complementario para las autoridades competentes de dichos Estados

miembro” [art. 3 26] DAC 7]. Se permite, por tanto, la participación activa de funcionarios de distintos Estados en el territorio de otros Estados miembros, con distintas limitaciones establecidas en la Directiva, entre las que se pueden destacar: a) Asegurar que la persona o personas sometidas a una inspección conjunta o que se hayan visto afectadas por ella disfruten de los mismos derechos y tengan las mismas obligaciones aplicables a una inspección en la que solo participen funcionarios de ese Estado miembro, en particular en el transcurso de todo proceso de reclamación, revisión o recurso; b) Garantizar que las pruebas recopiladas durante las actividades de la inspección conjunta puedan evaluarse, también en lo relativo a su admisibilidad, en las mismas condiciones jurídicas aplicables a una inspección realizada en ese Estado miembro en la que únicamente

participen funcionarios de dicho Estado miembro, en particular en el transcurso de todo proceso de reclamación, revisión o recurso [Ver Art. 12 3) DAC 7].

(44) BRACCIA, Mariano, ob. cit., segunda parte, p. 93.

(45) BRACCIA, Mariano, ob. cit., segunda parte, p. 93.

(46) BRACCIA, Mariano, ob. cit., segunda parte, p. 93.

(47) BRACCIA, ob. cit., segunda parte, p. 93.

(48) “Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales”, p. 5.

(49) A modo de ejemplo, Ley 25.246 y modif., entre otras.

(50) Cfr. pto. 218 del “Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal enmendada por Protocolo”.

de aplicación del citado art. 157 a "Los terceros que divulguen o reproduzcan dichas informaciones para quienes divulgaren actuaciones o procedimientos que por la ley deben quedar secretos".

Ello, sin perjuicio de destacar que la divulgación indebida puede dañar la reputación internacional de la jurisdicción y afectar al futuro intercambio de información con los socios de tratado (51).

En síntesis, en el marco de una fiscalización los funcionarios de la ARCA encargados de, eventualmente, determinar los impuestos cubiertos por el instrumento legal en cuestión podrán utilizar la información intercambiada en el marco de la Convención para dichos fines, debiendo tratar esa información como confidencial, de acuerdo con lo establecido en el art. 101 de la ley 11.683 y otras normativas relacionadas con el secreto fiscal (52).

#### V. Comentarios finales

En un contexto globalizado donde la movilidad de capitales y la complejidad de las estructuras transnacionales facilitan la elusión y evasión fiscal, la cooperación internacional se ha vuelto un instrumento indispensable para las administraciones tributarias. Las fiscalizaciones simultáneas y en el extranjero, así como las auditorías conjuntas, emergen como herramientas fundamentales para combatir estas prácticas, permitiendo una mayor eficacia en la detección

(51) Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con fines fiscales de la OCDE, p. 62.

(52) La CS entiende que el objeto sustancial del art. 101 de la ley 11.683 "ha sido llevar la tranquilidad al ánimo del contribuyente con la ineludible consecuencia de que cualquier manifestación que se formule ante la Dirección General Impositiva será secreta. Se trata, pues, de la seguridad jurídica como medio decisivo establecido por el legislador para facilitar la adecuada percepción de la renta pública" (Fallos 248:627, considerando 5º).

(53) Como expresa Fuster Gómez "el desafío radica en encontrar

de irregularidades y una aplicación más justa de las obligaciones tributarias.

Argentina, al adherir a la Convención, ha dado un paso significativo en la integración de mecanismos de colaboración internacional. Sin embargo, su implementación efectiva requiere un análisis cuidadoso de su compatibilidad con el marco normativo interno, particularmente en lo que respecta a las facultades de los funcionarios locales y extranjeros, así como a las garantías de confidencialidad de la información intercambiada (53).

Si bien la normativa argentina actual no prevé expresamente la participación activa de inspectores extranjeros en fiscalizaciones locales —con la salvedad de lo mencionado en el ámbito específico de precios de transferencia—, sí faculta a la ARCA a realizar y participar en investigaciones en el extranjero bajo ciertas condiciones. No obstante, para maximizar el potencial de estos mecanismos, sería deseable una mayor claridad normativa que armonice los estándares internacionales con las disposiciones domésticas, garantizando al mismo tiempo los derechos de los contribuyentes y la protección de datos.

En definitiva, la adopción de estas modalidades de fiscalización representa un avance hacia un sistema tributario global más transparente y equitativo. Pese a ello, no podemos dejar de advertir que las administraciones tributarias enfrentan dificultades para ser

un equilibrio adecuado entre la necesidad de recopilar información para combatir esos delitos y proteger la privacidad y los derechos de los clientes (FUSTER GÓMEZ, Mercedes, "Las obligaciones de información financiera de las entidades bancarias ante la agencia tributaria", *Revista de Derecho del Sistema Financiero* 6, septiembre 2023, ps. 245-280).

(54) Para un mayor análisis ver CORTES TORRES, José A. - GRAU RUIZ, María A., "Las inspecciones conjuntas en la Unión Europea y la protección de los derechos de los obligados tributarios", *Studii Tributari Europei*, vol. 13 (2023) ISSN 2036-3583 (<https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/19814>)

eficientes dentro del marco actual, y deben seleccionar cuidadosamente los casos en los que intervendrán —en principio, aquellos con mayor riesgo fiscal—, ya que dichas actuaciones requieren recursos especializados y conllevan un alto costo de oportunidad.

Su éxito dependerá de la capacidad de los Estados para coordinar esfuerzos, respetar los principios de reciprocidad y confidencialidad, y adaptar sus marcos legales para facilitar una cooperación eficiente. Asimismo, resulta transcendental, que se proyecte sobre la protección de los obligados tributarios, a efectos de encontrar un equilibrio entre los intereses colectivos y los derechos individuales de los contribuyentes (54).

En este sentido, Argentina debe continuar fortaleciendo su marco institucional y normativo, asegurando que estas herramientas no solo sean teóricamente viables, sino también prácticas y efectivas en la lucha contra la evasión fiscal internacional.

En resumen, estos mecanismos no solo fortalecen la lucha contra la evasión fiscal, sino que también ayudan a garantizar que los contribuyentes paguen lo que corresponde según las normativas de cada jurisdicción, promoviendo una tributación más justa y equitativa en el ámbito internacional (55).

**Cita online:** TR LALEY AR/DOC/840/2025

org/10.6092/issn.2036-3583/19814)  
(55) Como explican YONAH, Reuven S. - HAIYAN, Hu, Evaluating BEPS, *Erasmus Law Review*, agosto 2017, vol. 10, issue 1, p. 11 (traducción libre) "si se percibe que los ricos y las grandes corporaciones no pagan la porción que se considera justa, la voluntad del resto de la sociedad de pagar impuestos para soportar esa red de seguridad se erosiona. Una vez que la cultura de no pagar impuestos se establece, es muy difícil que cambie. Necesitamos hacer algo con respecto tanto a la evasión como a la elusión fiscal antes de que sea demasiado tarde". Disponible en <https://repository.law.umich.edu/articles/1860/>

## Tributación nacional | Doctrina

# La afectación de la CUIT por parte de ARCA y la resolución general 5660/2025

*Ezequiel Maltz*

Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Univ. Austral). Docente de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Maestría en Derecho Tributario (Univ. Austral). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Profesional Independiente a cargo del Estudio Maltz y Asociados.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. La etapa previa a la ley 27.430.— III. Las facultades fiscales luego de la modificación de la ley 27.430.— IV. Las resoluciones del Fisco sobre la temática y la RG 5660/2025.— V. Encuadre como sanción impropia y las herramientas de los contribuyentes.— VI. Conclusiones.

#### I. Introducción

La limitación de la Clave Única de Identificación Tributaria (CUIT) de los contribuyentes por parte del Fisco no es un tema novedoso y viene acompañado de una fuerte discusión ante los tribunales en cuanto a la legalidad de esa facultad y el modo de utilización por la autoridad fiscal.

Desde sus inicios se discutió si existía una recepción normativa de dicha potestad, lo que generó *a posteriori* una inclusión más clara en la normativa fiscal, sin que cesen las críticas sobre la medida y su regulación.

La ley 27.430 introdujo modificaciones sobre la temática, y luego se han sucedido resoluciones del organismo recaudador.

La última RG ARCA 5660/2025 reaviva la cuestión.

En este contexto, analizaremos la evolución del tema, jurisprudencia relevante, las herramientas con las que cuentan los contribuyentes, y la naturaleza de la medida fiscal.

#### II. La etapa previa a la ley 27.430

Previo a la importante reforma efectuada por la citada ley al sistema tributario argentino, y en especial a la ley 11.683 de Procedimiento Fiscal, la ex AFIP —actual ARCA— en determinados supuestos inhabilitaba la CUIT del contribuyente generando perjuicios obvios y sumamente graves.

Esto se basaba en normativa que no tenía rango legal y sin emisión de un acto administrativo previo.

Dicho contexto dio lugar a varios planteos de contribuyentes afectados, algunos utilizando la vía del amparo, y otros interponiendo demandas por vías de hecho atento ausencia de un acto administrativo.

En dicho sentido el art. 9º de la ley 19.549 expone que: "La Administración se abstendrá: a) De llevar a

cabo comportamientos materiales que importen vías de hecho administrativas lesivas de derechos o intereses jurídicamente tutelados; b) De poner en ejecución un acto estando pendiente algún recurso administrativo de los que, en virtud de norma expresa, impliquen la suspensión de los efectos ejecutorios de aquel, o que, habiéndose resuelto un recurso administrativo, no hubiere sido notificado; c) De establecer mecanismos electrónicos, informáticos o de otra naturaleza que, mediante la omisión de alternativas u otros defectos o recursos técnicos, tengan por efecto práctico imposibilitar conductas que no estén legalmente proscriptas; d) De imponer por sí medidas que por su naturaleza exijan la intervención judicial previa, tales como embargos, allanamientos u otras de similares características sobre el domicilio o los bienes de los particulares".

En este marco existieron varios pronunciamientos favorables a contribuyentes donde por ejemplo dijeron: "...se advierte que hubo un comportamiento material de la Administración, que es irregular puesto que se trata de un acto de ejecución (suspensión de la CUIT de la reclamante) sin el dictado de un acto ad-

ministrativo previo que le dé cobertura y delimite los alcances de la ejecución, privando al administrado de las garantías del debido proceso adjetivo y de ejercer los remedios que el ordenamiento jurídico establece para impugnar la decisión administrativa” (1).

La doctrina calificada expuso que una vía de hecho puede configurarse cuando la Administración decide suspender o bloquear la CUIT de un contribuyente o suspenderlo de un registro especial o habilitante para ejercer su actividad sin norma legal que lo autorice, mediante un simple hecho informático (2).

Incluso en el marco de un amparo se resolvió otorgar una medida cautelar solicitada por una empresa a la que le fue cancelada su Clave Única de Identificación Tributaria, ordenando a la AFIP la rehabilitación de esta, pues, mediante la cancelación de la CUIT a la firma se le suspendió su vinculación con la clave fiscal, resultando esta imposibilitada de ejercer cualquier acto con trascendencia tributaria (3).

También se dijo que una medida de este tipo significa la desaparición de la identidad tributaria del contribuyente o responsable que le impide desarrollar su labor en el marco de la legalidad, no solo en relación con el organismo fiscal sino también con los demás sujetos que se vinculen tanto en el aspecto comercial como específicamente fiscal, y que, por su gravedad, en cuanto a sus consecuencias y efectos, aquella no puede surgir implícitamente de las competencias expresas.

Se agregó que de la normativa vigente no surgían facultades para que el Fisco cancele la CUIT remarcando la irrazonabilidad de la medida por la innecesaria alteración del curso natural del procedimiento administrativo, que normalmente ubica las etapas y secuencias del *iter formal* antes del acto y este último antes de la actuación material (4).

Incluso se consideró que este proceder fiscal cercenaba garantías constitucionales y derechos convencionales (art. 75.22, CN; art. 23.1, Declaración Universal de Derechos Humanos, art. 6º, Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales) (5).

Podemos ver que el Poder Judicial en líneas generales repudió la herramienta fiscal.

### III. Las facultades fiscales luego de la modificación de la ley 27.430

En el contexto descripto previamente el legislador tomó nota y mediante la ley 27.430 se modificó la ley 11.683 de Procedimiento Tributario.

Ahora de manera expresa se expone en el art. 35 de la norma fiscal que: “...h) La Administración Federal de Ingresos Públicos podrá disponer medidas preventivas tendientes a evitar la consumación de maniobras de evasión tributaria, tanto sobre la condición de inscriptos de los contribuyentes y responsables, así como respecto de la autorización para la emisión de comprobantes y la habilidad de dichos documentos para otorgar créditos fiscales a terceros o sobre su idoneidad para respaldar deducciones tributarias y en lo relativo a la realización de determinados actos económicos y sus consecuencias tributarias. El contribuyente o responsable podrá plantear su disconformidad ante el organismo recaudador. El reclamo tramitará con efecto devolutivo, salvo en el caso de suspensión de la condición de inscripto en cuyo caso tendrá ambos efectos. El reclamo deberá ser resuelto en el plazo de cinco [5] días. La decisión que

se adopte revestirá el carácter de definitiva pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos 19.549”.

Vemos que la norma otorga la facultad al Fisco —entre otras— de suspender la CUIT de contribuyentes, ello ante determinadas irregularidades, teniendo ahora rango legal.

Si bien actualmente las facultades están previstas en la ley 11.683, ello no quiere decir que automáticamente se legitime su legalidad. Por su parte no descarta que el Fisco proceda desoyendo las previsiones legales y sus requisitos.

La jurisprudencia incluso luego de la modificación de la norma ha dicho que se encuentra acreditado que la AFIP incluyó al contribuyente en la Base Apoc sin notificar el acto administrativo que así lo disponía y mantuvo la cancelación de la CUIT a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35, inc. h) de la ley 11.683. Así, al momento de promover el amparo, se encontraba configurada una vía de hecho, en la medida en que se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, implica la suspensión de sus efectos ejecutorios art. 9º, inc. b) de la ley 19.549 (6).

También la justicia consideró que se encontraba configurada una vía de hecho en la medida en que se puso en ejecución un acto estando pendiente un recurso administrativo que, en virtud de norma expresa, implica la suspensión de sus efectos ejecutorios (7).

Es posible apreciar que la norma legal establece efectos suspensivos a los reclamos del contribuyente, únicamente cuando se aplicó la suspensión de la CUIT, pero no en los demás supuestos. Incluso con esta previsión el Fisco no ha respetado muchas veces el efecto suspensivo.

Cabe pensar en la naturaleza de la medida para aquellos casos que no se otorga efecto suspensivo, y su posible ilegalidad de considerarse que son sanciones, lo que ahondaremos unos párrafos más adelante.

### IV. Las resoluciones del Fisco sobre la temática y la RG 5660/2025

Si bien la suspensión o cancelación de la CUIT ahora tiene rango legal, es la propia autoridad fiscal la que regula los motivos.

La RG 3832/2016 estableció que el encuadramiento en algunas de las causales señaladas en dicha norma (entre ellas no registrar altas en impuestos y/o regímenes a la fecha de evaluación, o no haber presentado declaraciones juradas determinativas o ser incluidos en la base de contribuyentes no confiables) producirá: “...la suspensión temporal de: a) Las relaciones y los servicios con Clave Fiscal a los que hubiera adhesido el responsable, con excepción de aquellos servicios mínimos que, para cada caso, se indican en el Anexo II. b) Los Registros Especiales que integran el “Sistema Registral”. c) Las autorizaciones para emitir facturas y/o comprobantes, la visualización de la constancia de inscripción —incluyendo la que figura en el archivo “Condición Tributaria”— y la posibilidad de solicitar Certificados de No Retención y Fiscal para Contratar, entre otros trámites. Respecto de los Registros Especiales Aduaneros dicho encuadramiento determinará la inhabilitación transitoria para la operación de los sistemas respectivos”.

gement SRL c. EN - AFIP DGI - RG 3358/12 s/ amparo ley 16.986”, 20/02/2014, TR LALEY AR/JUR/511/2014.

(5) CFed. de San Martín, sala II, “Lunati, Pablo Alejandro c. PEN - AFIP s/ amparo”, 14/11/2013, TR LALEY AR/JUR/76475/2013.

(6) CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala IV, “Karides SRL c. EN - AFIP - Ley 11.683 s/ amparo ley 16.986”, 05/12/2023, TR LALEY AR/JUR/166931/2023.

(7) CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala IV “Cooperativa de Trabajo Cristo Obrero c. EN - AFIP s/ amparo ley 16.986”,

Luego la RG 5364 estableció un procedimiento de control de cumplimiento de las obligaciones impositivas, aduaneras y de los recursos de la seguridad social de los contribuyentes y/o responsables denominado “SIACE”.

La falta de cumplimiento a las acciones del control hace posible al sujeto pasivo de la limitación de la CUIT con los alcances previstos en la RG 3832 y sus modificatorias.

Finalmente, la RG 5660 de ARCA deja sin efecto determinadas consecuencias a los incumplimientos fiscales de la normativa previa, pero mantiene la limitación de la CUIT.

En dicho sentido, se expuso que con el dictado de la RG (ARCA) 5660 el Fisco pone al contribuyente en una “mejor posición” ante incumplimientos de las acciones de control efectuadas a través del SIACE al morigerar las sanciones. De este modo se reducen de 5 a 1 las sanciones aplicadas en el marco de dicho régimen manteniéndose solamente la limitación de la CUIT y admitiendo un procedimiento más ágil para revertirla (8).

Vemos de esta manera que la suspensión o limitación de CUIT se mantiene, con lo cual la problemática continúa.

Incluso en un reciente pronunciamiento se dijo que si la AFIP incluyó al contribuyente en la Base de Contribuyentes No Confiables por entender que revestía el carácter de “usina” de facturación y mantuvo la cancelación de la CUIT a pesar de haberse formulado el reclamo previsto en el art. 35, inc. h) de la ley 11.683, corresponde admitir la acción de amparo y disponer la rehabilitación provisional de la CUIT de aquél, hasta tanto el Fisco nacional emita el acto que resuelva de manera expresa y fundada la petición formulada en sede administrativa (9).

En caso de que no se emita acto administrativo previo y como ya vimos, la cuestión puede discutirse judicialmente al haberse afectado el debido proceso.

### V. Encuadre como sanción impropia y las herramientas de los contribuyentes

Se pueden denominar “sanciones impropias” a aquellas que si bien tienen ese carácter represivo no están previstas como tales en el ordenamiento jurídico, en este caso el tributario.

Al no ser concebidas como lo que en realidad son, existen generalmente tanto problemas en el procedimiento de aplicación, como en su razonabilidad.

Para el caso en cuestión se expuso correctamente que las sanciones mencionadas se denominan comúnmente como “improperias” por tratarse de un castigo que se le aplica al contribuyente que no se relacionan directamente con la omisión o acción incorrecta que cometió y que pueden perjudicarlo. Así las novedades introducidas por la RG (ARCA) 5660 al régimen del SIACE resultan beneficiosas para el contribuyente, atento a que morigera las sanciones para el caso de demora de respuesta ante requerimientos (10).

Esto confirma que más allá de las previsiones de la ley 11.683 y las resoluciones específicas, se deben respetar los procedimientos esenciales, más aún si se le otorga a la suspensión de CUIT naturaleza sancionatoria.

02/02/2023, TR LALEY AR/JUR/647/2023.

(8) SIGNANINI, María C., “Sistema de Acciones de Control Electrónico (SIACE). Sanciones por incumplimientos: RG (ARCA) 5660”. IMP - Práctica Profesional 2025-CXCIII, 7.

(9) CNFed. Contenciosoadministrativo, Sala IV, “Torres Varela, Facundo c. En - AFIP - DGI Anulación de CUIT s/ amparo ley 16.986”, 25/02/2025, TR LALEY AR/JUR/13540/2025.

(10) SIGNANINI, María C., “Sistema de Acciones de Control Electrónico...”, ob. cit.

(1) JFed. Civ., Com., Cont. Adm. N° 2, La Plata “Computadora SA c. AFIP s/ medida cautelar”, 23/04/2014, TR LALEY AR/JUR/15458/2014.

(2) O’DONNELL, Agustina, “Las denominadas vías de hecho de la administración en materia aduanera y tributaria”, Ed. La Ley, Revista Impuestos, julio de 2013.

(3) CFed. Córdoba, sala A, “Ceralia SRL c. Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) s/ amparo”, 27/08/2013, TR LALEY AR/JUR/65631/2013.

(4) CNFed. Contenciosoadministrativo, sala IV, “FDM Mana-

## VI. Conclusiones

Desde hace años el Fisco nacional viene aplicando la cancelación o suspensión de la CUIT de los contribuyentes, muchas veces con mecanismos injustos.

Si bien han existido modificaciones mejorando relativamente la situación del contribuyente, los problemas continúan.

Creemos que los contribuyentes, incluso con la sanción de la RG (ARCA) 5660, cuentan con herramientas legales para defenderse ante la suspensión de la CUIT, más aún considerando la naturaleza jurídica de sanción anómala.

Puede utilizarse el amparo o las vías de hecho en tanto no se emita acto administrativo previo, no se respete el efecto suspensivo de las defensas del con-

tribuyente o la medida sea irrazonable. Debe tenerse presente que la última modificación a la ley 19.549 incluso amplía el espectro de casos de vías de hecho.

Será la justicia la que siga encuadrando el actuar fiscal y garantice los derechos del contribuyente.

**Cita online:** TR LALEY AR/DOC/907/2025

# Tributación nacional | Nota a fallo

## Impuesto a las ganancias

**Ajuste por inflación. Rechazo de la demanda. Arbitrariedad. Comprobación de un supuesto de confiscatoriedad.**

Es arbitraria la sentencia que rechazó la acción de repetición del impuesto a las ganancias por no encontrarse suficientemente acreditado un supuesto de confiscatoriedad. La comprobación de los perি

tos de que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación en el período fiscal arrojaba un quebranto impositivo demuestra la existencia de un supuesto de confiscatoriedad, al no existir ganancia que pudiera dar lugar al pago del impuesto.

CS, "CARSA SA – TF 34186-I c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", 19/12/2024.

**[Cita online:** TR LALEY AR/JUR/195743/2024]

**[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laleynext.com.ar> o en Proview]**

# Otra mirada sobre la relevancia del fallo "CARSA"

## Julietta Demartino



Abogada. Especialista y magíster en Derecho Tributario. Certificada internacionalmente en Ética y Compliance. Asociada del Estudio Marval, O'Farrel y Mairal.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. ¿Cuáles son los antecedentes del caso? ¿Qué se discutía?— III. ¿Qué dijo la Corte Suprema?— IV. ¿Qué nos deja (y qué no) el fallo "CARSA"?— V. Reflexiones finales.

## I. Introducción

En el presente se analiza el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Corte Suprema) en autos "CARSA SA - TF 34186-I c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", del 19 de diciembre de 2024 (Fallos 347:2041).

A partir de una revisión de los hechos, planteos de las partes y pronunciamientos dictados en el caso, se busca delimitar el alcance del criterio que la Corte Suprema sentó en su pronunciamiento. En adición, y mediante una lectura que trasciende la doctrina legal allí expuesta por la Corte Suprema, se proponen algunas reflexiones sobre las circunstancias que llevaron a su dictado.

## II. ¿Cuáles son los antecedentes del caso? ¿Qué se discutía?

"CARSA SA" había iniciado una acción de repetición del Impuesto a las Ganancias abonado por el período fiscal 2002 como consecuencia de no haber aplicado el mecanismo del ajuste por inflación.

El caso trató ante la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación. Ante ese Tribunal, se produjo una prueba pericial contable efectuada por un perito designado a propuesta de "CARSA SA" y otro a propuesta del Fisco nacional.

Si bien los antecedentes relativos a la pericia no son muy claros, pareciera que el perito propuesto por "CARSA SA" había verificado que la aplicación del mecanismo del ajuste por inflación derivaba en la determinación de un quebranto en lugar del resultado positivo que se generaba de no aplicar tal mecanismo. Por su parte, el perito del Fisco si bien por un lado parece haber dictaminado que no podía informar el resultado derivado de la aplicación del ajuste por inflación por "no existir índices", por el

otro surge que habría disentido con algunos puntos del ajuste por inflación tanto estático como dinámico. No obstante, aun computando tales diferencias, el resultado generado luego de la aplicación del ajuste por inflación seguía siendo un quebranto (aunque menor al indicado por el perito propuesto por "CARSA SA").

El Tribunal también ordenó la producción de una medida para mejor proveer para que los peritos dictaminaran conjuntamente sobre porcentajes de incidencia del Impuesto a las Ganancias abonado sobre el resultado contable (negativo) y sobre el quebranto. Sin embargo, el perito de "CARSA SA" sostuvo que los porcentajes no podían ser determinados por la imposibilidad de calcularlos matemáticamente. En casos similares, es usual encontrar referencia a porcentajes que tienden al infinito, pero no es más que una diferente forma de expresar una misma realidad. Por su parte, el perito del Fisco determinó que el porcentaje de incidencia era del 0%.

Ponderando la prueba producida, el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la acción de repetición por el período fiscal 2002. Con esa resolución, el Fisco interpuso un recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

En lo que aquí interesa, los agravios del Fisco contra la sentencia del Tribunal tenían como eje el hecho de que se habría valorado arbitrariamente la prueba y que los peritos no habían podido de determinar de modo claro el quebranto impositivo ni el porcentaje de confiscatoriedad.

Mediante sentencia del 23 de marzo de 2023, la Sala III de la Cámara resolvió revocar la sentencia del Tribunal y rechazar la acción de repetición. Esta decisión se apoyó en los siguientes fundamentos:

-En primer lugar, la Cámara reseña los antecedentes relativos a la aplicación del ajuste por inflación para la determinación del Impuesto a las Ganancias

y la jurisprudencia de la Corte Suprema dictada como consecuencia de la suspensión de dicho ajuste. En este *racconto*, enfatiza particularmente el criterio sentado por la Corte Suprema en el precedente "Estancias El Hornero" (Fallos 335:1923) y posteriores precedentes que reiteraron lo allí decidido, relativos a la imposibilidad de alegar una violación del principio de no confiscatoriedad cuando no existe impuesto a pagar por haberse determinado un quebranto.

-En segundo lugar, refiere a las conclusiones de la prueba pericial contable y de la medida para mejor proveer. Sobre esta última, indica que no fue posible calcular los porcentajes requeridos porque el resultado impositivo era quebranto o que se determinó que dicho porcentaje era del 0%.

-Concluye, entonces, que "de las constancias de autos no surge de forma precisa y unívoca información que permita saber si el impuesto efectivamente ingresado absorbió una parte sustancial de la renta obtenida por el contribuyente". En tal sentido, entendió que la prueba de la confiscatoriedad no era concluyente.

"CARSA SA" recurrió la sentencia de la Cámara ante la Corte Suprema. Sostuvo que la prueba pericial contable acreditaba la situación de confiscatoriedad en tanto la aplicación del ajuste por inflación generaba que, en lugar de determinar el impuesto a pagar, se determinara un quebranto.

## III. ¿Qué dijo la Corte Suprema?

Conforme se anticipó, la Corte Suprema dictó sentencia el 19/12/ 2024.

En lo que respecta a una cuestión procesal, cabe señalar que, si bien la Cámara concedió el recurso extraordinario solo por la verificación de una cuestión federal y no por la causal de arbitrariedad de sentencia, y aun cuando "CARSA SA" no había interpuso recurso de queja con relación a ese rechazo, la Corte Suprema igualmente analiza los agravios

con amplitud por aplicación de la garantía de la defensa en juicio.

En relación con la discusión de fondo, la Corte Suprema citó la respuesta brindada por los peritos como consecuencia de la medida para mejor proveer dispuesta por el Tribunal Fiscal en la que se dictaminó que no podía establecerse un porcentaje de comparar el impuesto ingresado y el que resulte de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto porque implicaría obtener un porcentaje negativo.

Al respecto, sostuvo que la sentencia de la Cámara resultaba arbitraria por cuanto al haber comprobado los peritos que la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación arrojaba un quebranto, demostraba la existencia de un supuesto de confiscatoriedad. Ello, porque no existían ganancias que pudieran dar lugar al pago del impuesto.

Agregó luego, que la imposibilidad alegada por los peritos respecto del cálculo de un porcentaje de absorción atento el quebranto que arrojaba el resultado impositivo no era contradictorio con la situación de confiscatoriedad, sino que la reafirmaba.

En función de lo anterior, la Corte Suprema resolvió dejar sin efecto la sentencia de la Cámara y devolver los autos para el dictado de un nuevo pronunciamiento.

#### IV. ¿Qué nos deja (y qué no) el fallo "CARSA"?

Mucha agua ha corrido bajo el puente desde los primeros precedentes de la Corte Suprema relativos al ajuste por inflación, particularmente desde "Dugan Trocello" (Fallos 328:2567) y "Candy" (Fallos 332:1571). Reformas legislativas de por medio, en numerosos precedentes de todas las instancias, se han planteado nuevos interrogantes y se han reeditado discusiones con diferentes matices.

Actualmente, uno de los temas que tiene a muchos expectantes refiere a la actualización de quebrantos. Particularmente con el proyecto de ley cuyo tratamiento se ha propuesto al Congreso de la Nación y que tantas inquietudes y cuestionamientos ha generado.

En tal contexto, nos proponemos delinejar algunos puntos sobre lo que entendemos que nos deja el fallo "CARSA" y, también, sobre aquello que consideramos no tiene vinculación alguna:

-Si bien es bastante claro, cabe dejar en principio sentado que el fallo "CARSA", ninguna doctrina sienta con relación a la actualización de quebrantos. En tal sentido, el criterio que la Corte Suprema establece en "CARSA" indicaría que una situación de confiscatoriedad puede verificarse cuando como consecuencia de la aplicación del ajuste integral por inflación (que comprende la actualización del Título VI de la Ley del Impuesto a las Ganancias, de las amortizaciones y otros costos computables y de los quebrantos, en los términos que surgen del precedente "Telefónica", Fallos 327:2352) un resultado impositivo positivo deviene en un resultado negativo (quebranto).

-El fallo "CARSA" tampoco refiere al criterio sentado por la Corte Suprema en "Estancias El Hornero" y demás fallos que a ese remiten. En esos precedentes lo que se discutió (con solución adversa para el contribuyente) era si bajo la doctrina de "Candy" era posible acrecentar quebrantos como consecuencia de la aplicación del ajuste por inflación.

La situación en esos casos era diferente a la de "CARSA". Mientras en los primeros, el contribuyente sin la aplicación del ajuste por inflación ya generaba un quebranto; en el caso bajo análisis, sin la aplicación de dicho mecanismo "CARSA" determinaba un resultado positivo y un impuesto a pagar (que justamente motivó la repetición iniciada). A la luz de la jurisprudencia de la Corte Suprema, la diferencia es fundamental ya que la doctrina de la confiscatoriedad exigiría la verificación de un pago que absorbe una parte sustancial de la renta o patrimonio.

-Pese a la nítida diferencia entre uno y otro caso, es muy usual observar que el Fisco invoca la doctrina de "Estancias El Hornero" para sostener la inaplicabilidad del criterio plasmado en el precedente "Candy" en supuestos similares al de "CARSA". Tales planteos se apoyan en una interpretación errada de los alcances de la decisión de la Corte Suprema en "Estancias El Hornero" y pretenden desconocer que la cuestión debatida podría ser resuelta con una simple remisión al criterio de "Candy".

En tal contexto, cabe tener presente que la Procuración del Tesoro de la Nación tiene dicho que "Habiéndose resuelto en idéntico sentido otras causas similares, ello constituye un antecedente de ineludible apreciación para las autoridades competentes a fin de decidir si se autoriza, dentro del marco de discrecionalidad que les confieren las disposiciones del citado decreto, la no interposición del recurso extraordinario. Esto último, teniendo en consideración que tal proceder tendería a evitar la casi segura condenación en costas al Estado nacional. Ello así, cuando, a tenor de las constancias arrimadas a este expediente y de la opinión del servicio jurídico de esa cartera de Estado, no se presentarían elementos distintivos o circunstancias especiales en la especie que brindaran sustento para efectuar un planteo del caso federal con razonables perspectivas de éxito..." (Dictamen PTN 314:163). Si bien el criterio que surge del Dictamen citado refiere a los casos en que el Fisco es el que recurre la sentencia ante la Corte Suprema (situación diferente a la de "CARSA"), parece razonable concluir que el fundamento debería aplicar también respecto de los planteos que se esgrimen en el marco de un litigio.

-Asimismo, es habitual observar algunos planteos que dificultan la producción de las pruebas periciales contables, como, por ejemplo, cuando el Fisco pretende alegar la imposibilidad de su producción por requerir de una auditoría fiscal (apartándose de lo resuelto por la Corte Suprema en el precedente "Bertoto", Fallos 333:631). O, en el caso de "CARSA", cuando de los antecedentes parece surgir de que el perito del Fisco en un primer momento habría dictaminado que no podía calcular el ajuste por inflación alegando que no existían los índices para poder hacerlo, pero luego se expide detectando diferencias en el cálculo del ajuste por inflación. También cuando se respondió a la medida para mejor proveer indicando que el porcentaje de absorción era de 0%.

Es posible que estas cuestiones hayan transformado una verificación que debería haber sido simple, en algo complejo. En tal sentido, si ambos peritos estaban de acuerdo en que la aplicación del ajuste por inflación derivaba en la generación de un quebranto (pese a disentir en lo que respecta a la medida del quebranto), no se controvertía la inexistencia de ganancias que justifiquen el pago de impuesto alguno y, consecuentemente, no debería haber habido disenso sobre la acreditación de la confiscatoriedad.

Lo expuesto podría responder a la instrucción general 4/2010 en la cual se encomendó a las áreas jurídicas a cargo de la defensa de los intereses del Fisco, que impugnen acabadamente las eventuales probanzas que pudieran ofrecer los contribuyentes en causas que se hayan iniciado o se inicien sobre la aplicación del ajuste por inflación por períodos posteriores al involucrado en el precedente "Candy". Sin embargo, es claro que tal instrucción no debería conducir a interpretar situaciones de hecho en absoluta disconformidad con la normativa aplicable, jurisprudencia de la Corte Suprema y fundamentos básicos de la técnica de liquidación impositiva.

El punto tiene particular relevancia porque los litigios sobre ajuste por inflación suelen involucrar cuestiones técnicas complejas que deben ser valoradas por un juez con un *expertise* diferente al del perito que interviene en la prueba pericial (a excepción del caso del Tribunal Fiscal, que está integrado también por contadores).

-Lo anterior no pretende pasar por alto que cada parte debe defender sus intereses y que es esperable,

por parte del Fisco, un profundo y serio escrutinio cuando lo que se controvierte tiene que ver con la determinación y pago de impuestos. Sin embargo, ello no debería conducir a la generación de litigios, con un final predecible por apartarse de una razonable y recta interpretación de los criterios de la Corte Suprema y, en última instancia, de la búsqueda de la verdad material.

-Es preciso poner de relieve que lo que la Corte Suprema resolvió en "CARSA" ya surgió, implícitamente, de fallos anteriores, en los que frente a una plataforma fáctica similar (es decir, resultado sin ajuste positivo que deviene en pérdida una vez aplicado el ajuste por inflación), había resuelto por simple remisión a "Candy" (así, por ejemplo, "Alubia SA c. AFIP s/repetición", del 04/11/2014 y "Fava Hnos. c. AFIP - DGI s/inconstitucionalidad", del 04/08/2016, en ambos casos en lo que respecta a la decisión sobre las repeticiones relativas al período fiscal 2002).

Cabe preguntarnos, entonces, si era necesario que la Corte Suprema dicte un pronunciamiento para que quede claro que, si es confiscatorio un impuesto que absorbe, por ejemplo, el 62% del resultado impositivo actualizado, más aún lo es aquél en el que el grado de absorción no puede medirse matemáticamente porque la aplicación del ajuste por inflación deriva en la generación de un quebranto. En tal sentido, la prueba de la confiscatoriedad no podría reducirse a poder calcular un porcentaje desentendiéndose de qué es lo que se pretende demostrar con ello (la absorción sustancial de la renta o del patrimonio).

Sin embargo, para poder verlo así de claro resultan fundamentales los planteos y las pruebas que efectúan las partes en el marco de un litigio y el objetivo que persiguen. En este sentido, más allá de que la Corte Suprema califica de arbitraria la sentencia de la Cámara, interesa poner el foco en los planteos y pruebas que precedieron a esa decisión ya que, indudablemente, por su contenido técnico, inciden en ella.

-A partir del fallo "CARSA" sería esperable que el Fisco abandone las discusiones en las que la única defensa consistía en pretender la inaplicabilidad del criterio de "Candy" en los casos en que la aplicación del ajuste por inflación tiene por efecto pasar de un resultado positivo a un resultado negativo. En este sentido, es oportuno recordar que conforme el criterio de la Procuración del Tesoro de la Nación, "si bien es cierto que en nuestro sistema institucional los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación no deciden en términos generales y abstractos sino con relación a los casos concretos sometidos a su decisión, no lo es menos que la jerarquía del citado Tribunal, el carácter definitorio y último de sus sentencias respecto de la interpretación y aplicación del derecho y la necesaria armonía en el comportamiento de los distintos órganos del Estado, son factores que determinan, en principio, la procedencia y conveniencia de que la Administración se atenga a la orientación que sustente la Corte Suprema en el ámbito jurisdiccional" (Dictámenes 231:297; 233:278; 251:492 y 252:209).

#### V. Reflexiones finales

Las discusiones relativas a la aplicación del ajuste por inflación en la determinación del Impuesto a las Ganancias están lejos de agotarse, al menos en un corto plazo. Por ello, más allá de la doctrina concreta que surge del fallo "CARSA" en lo que respecta a la verificación de un caso de confiscatoriedad, sería interesante que el precedente del Máximo Tribunal sirva para repensar las estrategias procesales a la hora de conducir este tipo de litigios teniendo siempre como norte, tanto para el Fisco como para los contribuyentes, el acatamiento de los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la búsqueda de la verdad material.

## Apote solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia

**Acción declarativa de certeza. Cuestionamiento de la constitucionalidad de la ley 27.605. Presentación de declaración jurada y pago del tributo controvertido. Cuestión no abstracta. Disidencia.**

- La presentación de la declaración jurada y pago posterior del capital e intereses del impuesto cuya constitucionalidad se cuestiona, no habiendo desistido el actor de la acción ni del derecho, ni existir otra conducta que haga presumir la pérdida de virtualidad de la pretensión ejercida, no permite ello suponer la solución propugnada en la resolución apelada, ni entenderla como consentimiento o reconocimiento sobre la procedencia del tributo, pues la declaración de abstracto impide aquí el dictado de un pronunciamiento concreto sobre la constitucionalidad y/o aplicabilidad de la ley 27.605 que estipule la procedencia o no del aporte extraordinario, afectándose para el particular el debido proceso y la garantía de la tutela judicial efectiva.
- Dado que el actor interpuso la acción declarativa a fin de que el Tribunal resolviera sobre el planteo de inconstitucionalidad de la ley 27.605 con fundamento en la confrontación de esta norma con

principios y garantías constitucionales que enumera como vulnerados —igualdad, razonabilidad, no confiscatoriedad, doble imposición, e la inviolabilidad del derecho de propiedad—, cabe sostener que no puede admitirse ni considerarse a la presentación de la declaración jurada del tributo cuestionado y su pago posterior, como un expreso reconocimiento de la procedencia del impuesto, puesto que ello dejaría vacío de contenido a la pretensión y objeto ejercitados expresamente mediante la acción declarativa deducida en los términos del art. 322 del CPCCN.

- La presentación de las declaraciones juradas correspondientes al aporte solidario y extraordinario y el pago de los importes pertinentes por parte del actor —producido luego de iniciada la causa— provoca que la acción declarativa de certeza quede vacía de contenido, la cual está dirigida a que se declare la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la ley 27.605, sus decretos reglamentarios y la reglamentación emitida por la AFIP por entender que esta confronta los principios constitucionales, de igualdad, razonabilidad, no confiscatoriedad y doble imposición, atacándose así la inviolabilidad del derecho de propiedad (del voto en disidencia del Dr. Avalos).
- El pago efectuado por el actor —justamente del tributo cuestionado— torna inoficiosa cualquier decisión pendiente, toda vez que se torna abstracta la cuestión en los términos planteados en la demanda. Tiene dicho nuestro más Alto Tribunal que el requisito de la actualidad del conflicto no es un

aspecto meramente procesal sino sustancial y que el poder de juzgar se ejerce en la medida que perdure un conflicto de intereses contrapuestos en el marco de una controversia, lo que impide su ejercicio cuando esas circunstancias ya no existen o no se encuentran vigentes (del voto en disidencia del Dr. Avalos).

**CFed. Córdoba, sala B.- “Cotsifis, Diego Ramón c. Administración Federal de Ingresos Públicos - A.F.I.P. s/ acción meramente”, 07/02/2025.**

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/6747/2025]

### Jurisprudencia vinculada

CFed., Córdoba, sala B, “G., GA c. Administración Federal de Ingresos Públicos y otros s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 30/08/2023, TR LALEY AR/JUR/119947/2023.

### Costas

En el orden causado (conf. art. 68, 2da. parte y 279 del CPCCN).

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laleynext.com.ar/> o en Proview]

## Acción declarativa de inconstitucionalidad y conducta del contribuyente: un caso controvertido

**Luis M. Salas**

Abogado (UNT). Profesor adjunto regular de la cátedra de Derecho Constitucional y Administrativo de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Jujuy (UNJu). Jefe del Departamento Jurídico de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Jujuy. Exsubdirector Provincial de Renta. Exsecretario de Ingresos Públicos de la Provincia de Jujuy. Exrepresentante de la Provincia de Jujuy ante el Comité Ejecutivo y Plenario de la Comisión Federal de Impuestos (ley 23.548) y ante la Comisión Plenaria y Comisión Arbitral del Convenio Multilateral.

**SUMARIO:** I. Introducción. — II. El aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia. — III. La acción declarativa de inconstitucionalidad. — IV. La garantía de tutela judicial efectiva. — V. La exteriorización de voluntad del contribuyente. — VI. Fallo no unánime. — VII. La doctrina de la Corte Suprema sobre la revocación de sentencias que han devenido en abstractas.

### I. Introducción

En estas líneas, comentaré una sentencia (1) —desde mi punto de vista—, novedosa en cuanto a la interpretación que el Tribunal dio al obrar de las partes, más particularmente al del actor, respecto de sus propios actos.

### II. El aporte solidario y extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la pandemia

En lo que va de este siglo, sin duda, la aparición devastadora del COVID-19 constituye un hito que deforma sus efectos a numerosas situaciones de variada índole.

La tributación no ha quedado exenta del fenómeno. El Congreso Nacional sancionó la ley 27.605 que creó un aporte solidario y extraordinario cuyo objetivo principal fue atender las erogaciones extraordinarias surgidas a partir de la declaración de la pandemia. El producido de lo recaudado por el aporte se aplicaría

de la siguiente manera: a) Un veinte por ciento (20%) para la compra y/o elaboración de equipamiento médico, elementos de protección, medicamentos, vacunas y todo otro insumo crítico para la prevención y asistencia sanitaria; b) Un veinte por ciento (20%) para subsidios a las micro, pequeñas y medianas empresas, con el principal objetivo de sostener el empleo y las remuneraciones de sus trabajadores; c) Un veinte por ciento (20%) destinado al Programa Integral de Becas Progresar; d) Un quince por ciento (15%) para el Fondo de Integración Socio Urbana (FISU), enfocado en la mejora de la salud y de las condiciones habitacionales de los habitantes de los barrios populares; y, e) Un veinticinco por ciento (25%) para programas y proyectos que apruebe la Secretaría de Energía del Ministerio de Economía, de exploración, desarrollo, construcción y mantenimiento de infraestructura, transporte y producción de gas natural. Quedó establecido que Energía Argentina Sociedad Anónima debería reinvertir las utilidades provenientes de los mencionados proyectos, en nuevos proyectos de gas natural durante un plazo no inferior a diez años.

En otra colaboración (2) me referí al contexto en el que se gestó el denominado Aporte Solidario y Extraordinario, anticipando algunas de las cuestiones que, ya en ese entonces, se encontraban sujetas a interrogantes.

Luego de publicada la norma, se plantearon una importante cantidad de acciones destinadas a inhibir su aplicación, a través de procesos de conocimiento o mediante acciones declarativas de inconstitucionalidad, acompañadas de medidas cautelares que impidieran al Fisco perseguir a los remisos a pagar el aporte.

Nuestro sistema de control de constitucionalidad difuso implicó una variedad de resultados sobre las acciones promovidas por los contribuyentes. Para agruparlas de manera sencilla, podríamos hablar de aquellas que rechazaron la procedencia de la suspensión de los efectos de la ley (3) y, las que consideraron que el acto legislativo contenía elementos inconstitucionales que invalidaban su

### Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) CFed. de Córdoba, Sala B, “Cotsifis, Diego Ramón c. Administración Federal de Ingresos Públicos AFIP s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad”, 7/02/2025, TR LALEY AR/JUR/6747/2025.

(2) SALAS, Luis M., “Ley 27.605 Aporte Solidario y Extraordinario para ayudar a morigerar los efectos de la Pandemia”. Revista ADLA, Año LXXXI, número 3, marzo 2021, TR LALEY AR/DOC/401/2021.

(3) Las decisiones judiciales que rechazaron las acciones tendientes a suspender la aplicación de la ley se sustentaron en la imposibilidad de determinar la confiscatoriedad de una disposición legal, sin la producción controlada de pericias contables que demuestren el menorcaso patrimonial (CNFed. Contencioso administrativo, Sala III, “Bobbio, Mariela Laura c. En - AFIP - DGI - Ley 27.605 s/ Proceso de Conocimiento”, 15/09/2021, TR LALEY AR/JUR/140397/2021) o en

la inexistencia de un peligro inminente que requiera la suspensión de la norma legalmente emitida por el Congreso, dada la existencia de un procedimiento establecido por la Ley 11.683 que consta de varios pasos con garantías de defensa para la procedencia de una ejecución forzada (CNFed. Contencioso administrativo, Sala II, “Pergolini, Mario Daniel c. En-AFIP-Ley 27.605 s/ Inc. de Medida Cautelar”, 15/10/2021, TR LALEY AR/JUR/160294/2021).

aplicación a determinados supuestos (4). Aún no contamos con un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que ponga límite preciso a la discusión.

Más allá de lo dicho en el párrafo anterior, arriesgo que el tributo creado por ley 27.605 será considerado constitucionalmente válido, a menos que en el caso concreto se acredite su confiscatoriedad, en los términos que ha concebido la propia Corte, "...el carácter confiscatorio de un gravamen resulta de la prueba de absorción por el Estado de una parte sustancial de la renta o del capital gravado y el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto del gravamen, requiriéndose una prueba concluyente a cargo del actor" (5).

Es decir, que al momento de la sentencia que comentamos, ya existía un número importante de decisiones jurisdiccionales sobre la caracterización del tributo de emergencia creado para atender las necesidades surgidas de la pandemia.

### III. La acción declarativa de inconstitucionalidad

Este remedio procesal se ha constituido en una vía apta para la obtención de una tutela judicial efectiva, en tanto resulta una forma de sortear la regla del *solve et repete*, y obtener un pronunciamiento judicial sin que haya sido exigido el previo pago de la imposición en discusión. No obstante, es importante destacar que la acción por sí sola no impide al Fisco a proseguir las actuaciones administrativas pertinentes para perseguir el cobro de la deuda ni para iniciar la ejecución forzada de esta, que es lo que de alguna manera sucedió en la causa que comentamos.

Una característica primordial de este instituto procesal es que puede ser articulado juntamente con una medida cautelar innovativa o de no innovar. El Juzgado Federal N° 2 de Córdoba, resolvió rechazando la medida cautelar solicitada por el contribuyente, ajustando su decisión a la inexistencia cierta y concreta de un peligro que amerite la suspensión de un acto legislativo, que, como tal, goza de la presunción de legitimidad.

Sobre esta acción, la Corte Suprema expresó que el procedimiento previsto por el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación, no excluye necesariamente la procedencia de medidas cautelares, pero bajo ciertas condiciones que no fueron acreditadas a criterio de la primera instancia (6).

En este sentido, en "Dorisar SA c. Provincia de Tierra del Fuego" (7) el Tribunal expresó que si bien por vía de principio las medidas cautelares no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de validez que ostentan, tal doctrina debe ceder cuando se los impugna sobre bases *prima facie* verosímiles.

Más recientemente, y con la integración de solo tres miembros —que le exigían unanimidad en sus pronunciamientos—, también resolvió favorablemente respecto de la medida de no innovar solicitada por la Minera Tritón Argentina SA en contra de la pretensión de la Provincia de Santa Cruz de reclamar el pago del Impuesto al Derecho Real de Propiedad Inmobiliaria Minera, establecido en la ley provincial 3318. En esta ocasión puso de resalto "...esta Corte no puede soslayar la particular situación descripta referente al *quantum* e incidencia del impuesto reclamado y los graves efectos patrimoniales que podría traer aparejada su ejecución, circunstancias contempladas expresamente por el Tribunal frente a situaciones si-

milares (Fallos: 247:181; 288:287; 314:1312; 324:871; 325:2842, entre otros)" (8).

En cambio, más o menos en la misma época, en "American Express Argentina SA c. Provincia de Río Negro", sostuvo que "en lo atinente a la medida cautelar cabe señalar que esta Corte ha establecido que ellas no proceden respecto de actos administrativos o legislativos habida cuenta de la presunción de verdad que ostentan. En ese sentido se ha adoptado un criterio de particular estrictez en el examen de medidas suspensivas en materia de reclamos y cobros fiscales, en tanto inciden en la percepción de la renta pública. Esta circunstancia revela que debe evitarse en principio su acogimiento en la medida en que su aceptación podría incidir como un factor de retardo y perturbación de la política económica del Estado en menoscabo de los intereses de la comunidad que debe ser evitado (Fallos 312:1010 [21]; 313:1420 [22]; 316:2922)" (9).

Para sintetizar, siguiendo a Gustavo Naveira de Casanovas (10), la misión primordial de la acción declarativa es, en general, la de ser un eficaz instrumento para evitar perjuicios actuando de manera preventiva ante los eventuales entuertos que puedan producirse, máxime cuando la cuestión pueda versar sobre cuestiones constitucionales.

El art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. de la Nación dispone "Puede deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y este no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente". La disposición transcripta establece una serie de requisitos para su procedencia.

El primer requisito, al cual la ley subordina la admisibilidad de la acción declarativa, se configura por la presencia de un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica. Se entiende por tal, aquella que es concreta, en el sentido de que al momento de dictarse el fallo se hayan producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido. Solo en esos términos se podrá afirmar realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que se podría acordar a un supuesto de hecho hipotético.

Si una persona que ha realizado un acto que da nacimiento a la obligación tributaria, de consumo con una norma jurídica, cuestiona la constitucionalidad de esa norma, queda configurada la relación jurídica actual y concreta a que alude el art. 322 del Cód. Procesal Civil y Comercial de la Nación.

La circunstancia de que la norma haya sido aplicada por la Administración, unida al hecho de que el contribuyente hubiere pagado el tributo por un determinado período, no impide que promueva la acción declarativa por otros ejercicios, pues es titular de un interés concreto que persigue otorgar certeza a una relación jurídica, tendiente a prevenir o a impedir lesiones a un derecho de base constitucional, más allá de haberse consumado un daño respecto del período por el que se determinó la cuantía de la obligación y se procedió a su cancelación.

No se puede invocar que el pago del tributo por un período obste a la promoción de la acción por los ejercicios siguientes, con fundamento en la doctrina de la

Corte que establece que el voluntario sometimiento a un determinado régimen enerva todo cuestionamiento de índole constitucional, pues en el pago de un tributo no hay tal voluntario sometimiento, sino el cumplimiento de una obligación impuesta en forma coactiva en ejercicio de la potestad tributaria. Sin menoscabo de ello, la Corte Suprema consideró en la causa "Empresa Ciudad de Gualeguaychú" (11) que la inscripción y pago durante algunos períodos del impuesto por parte del contribuyente no permite verificar la existencia de un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidad de una relación jurídica que pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, que condiciona la admisibilidad de la acción de certeza.

De acuerdo con la línea de pensamiento que nutre la decisión de la Corte, solo aquel que se coloque al margen del régimen legal omitiendo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales y formales podría intentar la acción declarativa. Si el contribuyente promueve acción de repetición y obtiene resultado favorable, no puede, a tenor de la doctrina del precedente citado, proyectar ese resultado por medio de una acción de certeza a otros ejercicios, lo que lo condena a tener que seguir pagando y promover sucesivas acciones de repetición, lo cual pone en evidencia el demérito de la doctrina del tribunal cimero.

El hecho que durante la tramitación de la acción de certeza el actor haya debido ingresar el tributo, a fin de evitar la promoción de la ejecución fiscal, no permite sostener, con remisión a la doctrina del fallo indicado en el párrafo que antecede, que la cuestión se haya tornado abstracta por haberse superado el estado de incertidumbre inicial que condiciona la viabilidad de la acción, pues no ha habido voluntaria aceptación de la pretensión fiscal, sino un pago para evitar mayores perjuicios. Ello, obviamente en la medida en que no se haya dictado una medida cautelar que haya suspendido la ejecución del acto administrativo.

El segundo requisito que condiciona la admisibilidad de la acción declarativa es que haya un interés jurídico suficiente en el accionante, en el sentido de que la falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor, entendiéndose que la actualidad del interés jurídico no depende, a su vez, de la actualidad o eventualidad de la relación jurídica.

Como lo señala Navarrine (12), para la procedencia de la acción de certeza no es necesario que el derecho cuya declaración se requiere, haya sido transgredido; es suficiente que el accionado lo discuta, desachte o se jacte de tener un derecho cuya existencia se deba declarar. En materia tributaria para que exista un interés jurídico suficiente en el accionante debe haber mediado una actividad explícita del poder administrador traducida, en la fijación de la fecha de vencimiento del tributo, en la emisión de resolución o instrucción general interpretativa del alcance de la ley reguladora del gravamen o en la exteriorización de su voluntad por medio de otros actos, no siendo necesario que hubiere formulado un requerimiento de pago del impuesto o de rectificación de las declaraciones juradas presentadas.

Sin menoscabo de ello, la doctrina de la Corte requiere para la admisibilidad de la acción que exista determinación de oficio o intimación de pago de un importe concreto, siendo insuficiente el solo dictado de un decreto que, reglamentando la ley, fije una determinada interpretación que se cuestiona, pues a juicio de la Corte no se configura en este caso un acto en ciernes que pueda válidamente originar una relación jurídica concreta con el accionante que inmediatice su gravamen.

(4) Aquellos fallos que aceptaron las acciones promovidas por los contribuyentes, lo hicieron respecto de alguno de los hechos o de alguno de los bienes que el legislador eligió como demostrativos de capacidad contributiva, ya que por su naturaleza no tienen entidad para representarla (Juz. Conten. Adm. Federal 8, 11024/2021, "Volij, Gabriela Verónica c. En-AFIP-Ley 27.605 s/Proceso de Conocimiento noviembre de 2023").

(5) CS, "Droguería del Sud SA c. Municipalidad de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires", Fallos 328:4542.

(6) CS, "Cía. Argentina de Teléfonos SA c. Provincia de Mendoza", Fallos 253:472.

(7) CS, "Dorisar SA c. Provincia de Tierra del Fuego s/ Acción Declarativa", Fallos 323:349.

(8) CS, "Minera Tritón Argentina SA c. Provincia de Santa Cruz s/ Medida cautelar".

(9) CS, "American Express Argentina S.A. c. Provincia de Río Negro", Fallos 323:3326.

(10) NAVEIRA DE CASANOVAS, Gustavo "Derecho tributario pro-

vincial y municipal". Ad Hoc reimpresión 2014.

(11) CS, "Empresa Ciudad de Gualeguaychú SRL c. Municipalidad de Gualeguaychú s/ Acción meramente declarativa de inconstitucionalidad", Fallos 341:1232.

(12) NAVARRINE, Camila, "La acción declarativa y sus efectos suspensivos en la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema", LA LEY, 2006-A, 1285, TR LALEY AR/DOC/3246/2005.

El tercer requisito es que se verifique un interés específico en el uso de la vía declarativa, lo que solamente ocurre cuando el actor no dispusiere de otro medio legal para ponerle término inmediatamente.

#### IV. La garantía de tutela judicial efectiva

El Poder Judicial ejerce una de las funciones fundamentales del Estado y como tal, está compelido por las normas locales y los pactos internacionales de Derechos Humanos que nuestro país ha suscripto e incorporado a su derecho interno con jerarquía constitucional, a garantizar a quienes concurren ante él, a obtener una decisión fundada sobre la existencia de sus derechos, además esa decisión debe ser oportuna, es decir, dictarse en un plazo razonable. Es lo que conocemos como garantía de tutela judicial efectiva.

El art. 8º de la Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica, reconoce a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad a la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter. El art. 25 de la Convención establece que el acceso a la justicia debe darse a través de un recurso sencillo y rápido o cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra los actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional, la ley o la Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

De modo tal, que la tutela judicial efectiva, se vincula directa e indisolublemente, con el Estado de Derecho, entendiendo este como la vigencia concreta de los derechos que garantiza la legislación y la debida protección para todos, a través de un adecuado funcionamiento del sistema institucional de protección de derechos.

La garantía de tutela judicial efectiva comprende, en primer lugar, el acceso a la jurisdicción, es decir, a ser parte en un proceso promoviendo la función jurisdiccional, una de las manifestaciones concretas de esta primera fase de tutela, está dado por el deber de los jueces de habilitar la instancia jurisdiccional sin restricciones irrazonables y de interpretar con amplitud las leyes procesales en cuanto a legitimación.

En segundo lugar, tenemos el derecho a obtener una sentencia sobre el fondo de la cuestión, la resolución debe ser motiva y fundada, y emitida en un tiempo razonable. A través de la decisión, el Estado debe otorgar certeza sobre los conflictos o situaciones de incertidumbre que se producen en la sociedad, generando seguridad jurídica para el cumplimiento de las obligaciones y la exigencia de los derechos. La seguridad jurídica no significa dar la razón a quien ocurre ante la justicia, sino el derecho a recibir una respuesta razonable y oportuna.

En el caso que comentamos, el ciudadano ocurrió ante el órgano jurisdiccional buscando certeza sobre una obligación que se le imponía y sus consiguientes derechos constitucionales, el 19 de abril de 2021 y, pasado un año, aún no había obtenido una respuesta. En el ínterin, se le inició una inspección y se pusieron en funcionamiento los procedimientos administrativos para determinar el crédito fiscal, que lo llevaron a confeccionar declaración jurada y pagar el tributo.

#### V. La exteriorización de voluntad del contribuyente

Al decir de Jarach (13), es tradicional descomponer el Derecho Tributario en diferentes subdivisiones; entre ellas encontramos aquella que distingue entre

el Derecho Tributario sustantivo o material y el Derecho Tributario Administrativo o formal.

Es materia fundamental del Derecho Tributario Administrativo el procedimiento de la determinación de las obligaciones tributarias, cualquiera fuera la naturaleza jurídica de ese procedimiento del acto de determinación que constituye su desembocadura. Dentro de ese procedimiento, denominamos “deberes formales” a las obligaciones que la ley o las disposiciones reglamentarias impongan a contribuyentes, responsables o terceros para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos.

Entre todos los deberes formales, la presentación de la declaración jurada tiene un lugar de privilegio. En primer lugar, afirmamos que la declaración jurada es una prestación, objeto de una obligación legal, por lo tanto, tiene naturaleza de un acto debido en virtud de disposiciones legales. La declaración jurada es un acto de conocimiento y voluntad, las normas legales e imponen el deber formal de exteriorizar hacia la administración el proceso de conocimiento y voluntad que acompaña la extinción de la obligación.

No debe considerarse a la declaración jurada como una confesión extrajudicial que releve al Fisco de la obligación de probar. Es un deber de la administración verificar la declaración jurada para comprobar su correspondencia con los supuestos de hecho de la obligación que se ha originado. En definitiva, la declaración jurada es un acto que manifiesta el saber y la voluntad de cumplir una obligación, sin eficacia definitoria de la obligación sustancial. Su finalidad consiste en colaborar con la administración haciéndole saber el conocimiento y la voluntad del obligado de extinguir una determinada obligación.

Explica Teresa Gómez (14) que la obligación tributaria del contribuyente no nace a partir de la presentación de la declaración jurada, nace cuando el contribuyente ha verificado la realización del hecho imponible. La confección de la declaración jurada es un ejercicio técnico mediante el cual se determina el monto del tributo y, es un acto voluntario y formal mediante el cual se le informa al Fisco la situación personal de un contribuyente frente al impuesto en cuestión.

De ello, se desprenden diversas situaciones relacionadas con la presentación de la declaración jurada, en primer término, está sujeta a revisión administrativa haciendo responsable al contribuyente por el gravamen que de ellas surja; en segundo lugar, si por error se declarase un importe mayor al correspondiente, la declaración puede ser rectificada, pero el monto abonado en exceso no podrá ser acreditado debiendo, el contribuyente plantear una acción de repetición; en tercer lugar, la presentación de una declaración jurada posterior, rectificativa, no elimina la responsabilidad emergente por la exactitud de los datos declarados, esto último funciona como una garantía para ambas partes, ya sea para el contribuyente como para la administración tributaria, para el contribuyente porque no podrá exigírsele una nueva declaración, debiendo el Fisco recurrir a un procedimiento de determinación de oficio para modificarla, y para la administración tributaria nace la seguridad que el contribuyente no podrá reducir (sin una adecuada justificación y control) en presentaciones posteriores la obligación tributaria declarada.

#### VI. Fallo no unánime

La decisión de la Sala B de la Cámara Federal de Córdoba no fue unánime. El voto minoritario de Eduardo Avalos confirmó la decisión del inferior, al considerar que la presentación de la declaración jurada y pago del tributo, en forma posterior a la acción, obsta una modificación en las circunstancias del proceso que tornan la pretensión inicial en abstracta, en el sentido que lo que el contribuyente perseguía, ya

no tiene actualidad, dada su conducta claramente orientada a extinguir la obligación tributaria sobre la que expresó una falta de certeza por confrontar los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad, no confiscatoriedad y doble imposición, constituyendo una flagrante violación al derecho de propiedad.

Para decidir así, se basó en reiterada doctrina de la Corte, considerando que el pago efectuado por el contribuyente generó, que, al momento de fallar, ya no existía una controversia o litigio, primando el deber de los jueces de fallar sobre cuestiones concretas, sin pronunciarse sobre situaciones en abstracto o que no formen parte de una confrontación de derechos, determinando una validez general de la norma cuestionada, independientemente de los hechos del caso.

En cambio, los vocales Abel Sánchez Torres y Lilianna Navarro, coincidieron en encuadrar el caso, como una privación de acceso a la tutela judicial efectiva, ya que, los actos posteriores del contribuyente no pueden ser considerados estrictamente voluntarios, dado que su incumplimiento, probablemente habría sumido al actor en una situación más desventajosa que la que tenía al momento de promover la acción declarativa de certeza.

De manera tal que, asentándose en la garantía prevista por los Pactos Internacionales de Derechos Humanos y la propia Constitución Nacional, cominaron al inferior a pronunciarse sobre el fondo de la cuestión, esto es, la constitucionalidad del aporte solidario y extraordinario.

#### VII. La doctrina de la Corte Suprema sobre la revocación de sentencias que han devenido en abstractas

Tal como lo sostiene el voto minoritario, la Corte Suprema siempre ha sostenido que sus sentencias deben ajustarse a las condiciones existentes al momento en que se dictan, incluso si estas son sobrevinientes al recurso extraordinario, de tal manera que no le corresponde emitir pronunciamiento cuando a la luz de estas circunstancias se ha tornado inoficioso decidir la cuestión materia de agravios.

Sin embargo, en algunas causas en las que las cuestiones en litigio habían devenido en abstractas, el Tribunal resolvió que particulares circunstancias ameritaban revocar las decisiones apeladas, entendiendo que se trataba de situaciones especiales, en virtud de las cuales, pese a la inexistencia de interés de las partes que sustentó su intervención, conserva la jurisdicción necesaria para evitar que la subsistencia de un pronunciamiento de instancias anteriores, cause al recurrente un gravamen no justificado.

Si bien la Corte ya había tenido pronunciamientos de este tipo (15), la doctrina terminó de consolidarse en la causa “Peso, Agustín Carlos c. BCRA” del año 1985 (16), en ella se dilucidó la inconstitucionalidad de una resolución de la autoridad financiera que había dispuesto la suspensión del reintegro de depósitos en dólares por los bancos, en las instancias inferiores se hizo lugar a la acción y por ello el Banco interpuso el recurso extraordinario, pero a partir del dictado de nuevas normas, puso el dinero a disposición del interesado.

La Corte Suprema reconoció que, si bien el reclamo carecía de objeto actual y ello tornaba inoficioso el pronunciamiento, no era correcto sostener que la actitud del Banco no constituía un allanamiento y por ende el desistimiento del recurso; consideró que la sentencia apelada podría ser invocada como cosa juzgada acerca de la ilegitimidad del acto administrativo impugnado y devenir en un eventual juicio por daños y perjuicios posterior, por eso, revocó la sentencia dejando aclarado que ello no implicaba abrir juicio sobre la legitimidad del acto impugnado.

(13) JARACH, Dino, “Finanzas públicas y derecho tributario”, tercera edición, Abeledo Perrot, 2003.

(14) FOLCO, Carlos M. - GÓMEZ, Teresa, “Procedimiento Tributario: Ley 11.683, Decreto 618/97”, décima edición, La Ley, 2020.

(15) Por ejemplo “Del Llano, Isidoro c. EFEA”, de 1963, “Deve, Micaela Aorilice c. Argentino de Acumulación ‘Sol del Plata’ SA”, de 1971, o “Baremlit de Lerner, Lía c. Universidad Nacional de Buenos Aires”, de 1975.

(16) CS, “Peso, Agustín Carlos c. Banco Central de la República Argentina”, Fallos: 307:2061.

Luego de este fallo, la Corte volvió a utilizar su doctrina, cuando consideró que el conflicto actual había desaparecido, pero correspondía al Tribunal hacer una declaración para evitar que la subsistencia de lo resuelto por las instancias anteriores pudiera generar consecuencias jurídicas no deseadas.

En el año 2014, en ocasión de resolver un reclamo para declarar cubierto el tratamiento de fertilización asistida por una obra social, consideró que si bien la ley 26.862 regula expresamente la situación sometida a juicio —cobertura del tratamiento de reproducción asistida como así también de las prestaciones relacionadas hasta lograr el embarazo—, corresponde declarar abstracta la cuestión, ya que un pronunciamiento sobre el debate puntual resulta inoficioso, aunque, sin perjuicio de ello, por aplicación de la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente ‘Peso’ y reiterada en pronunciamientos posteriores, corresponde revocar la sentencia apelada —que rechazó la acción intentada—, en tanto su subsistencia podría ocasionar un gravamen injustificado a los recurrentes (17).

En el año 2022 hizo lo propio diciendo que, si bien la cuestión se tornó abstracta y el pronunciamiento inoficioso por haberse derogado la norma cuya constitucionalidad estaba impugnada, corresponde imponer las costas a la demandada —Dirección Nacional

de Migraciones— toda vez que la finalización del litigio obedece a que el Estado nacional dictó el decreto 138/2021, mediante el cual se derogó el 70/2017, lo que demuestra que fue aquella la que dio motivo a la promoción de la acción (18).

En otros casos, la causa devino en inoficiosa no por un cambio de legislación, sino por la propia actividad de las partes, por ejemplo, en el año 2023 al resolver la causa “Gómez” (19), una empleada que había sido suspendida y durante el transcurso del proceso finalmente fue cesanteada, la Corte expresó “si bien devine abstracta y, por lo tanto, inoficiosa un pronunciamiento en la causa, por aplicación de la doctrina establecida por la Corte en el precedente ‘Peso’ (Fallos: 307:2061), corresponde revocar la sentencia recurrida a fin de evitar que la subsistencia del pronunciamiento apelado pueda causar un gravamen no justificado”.

Ya durante el año 2024, la Corte reitera la aplicación de la doctrina “Peso” al fallar sobre un recurso de amparo planteado contra la decisión de un Consejo Directivo de la Universidad Nacional de Catamarca que inició juicio académico a un profesor de la casa de estudios, pero durante su tramitación se dictó resolución del Consejo Superior de la misma Universidad que clausuró la vía administrativa (20).

(17) CS, “K., C. N. c. OSECAC s/acción de amparo”, Fallos: 337:654.  
(18) CS, “Centro de Estudios Legales y Sociales y otros c. EN. DNM s/Amparo Ley 16.986”, Fallos: 345:1042.

(19) CS, “Recurso Queja - Gómez, Elisabeth Karina c. Bockel, Juan José, Subsecretario General a cargo del Defensor del Pueblo de la Nación s/Amparo Ley 16.986”, Fallos: 346:1559.

En definitiva, la propia Corte viene marcando la necesidad que los procesos concluyan con una decisión que ponga fin a un pleito de manera clara y, aun cuando el litigio hubiera devenido en abstracto, sea por cambio de la legislación, por la conducta de las partes, o por la propia acción de los tribunales, debe darse una resolución que no acarree consecuencias posteriores más gravosas.

Desde mi punto de vista, el fallo que comentamos exige una definición jurisdiccional sobre el fondo de la cuestión, sea para que el pago efectuado por el contribuyente quede resuelto en forma definitiva, sin que se habilite la posibilidad de una futura repetición, sea para que el contribuyente obtenga un pronunciamiento que le garantice su derecho de propiedad.

La función jurisdiccional requiere de pronunciamientos que afiancen la confianza legítima de los ciudadanos sobre la efectiva vigencia del Estado de Derecho, evitando que la legalidad de las acciones estatales (en el caso) no queden sujetas a ningún tipo de control jurisdiccional, cuando son tachadas de violatorias de derechos constitucionales.

**Cita online:** TR LALEY AR/DOC/817/2025

(20) CS, “Recurso Queja - Viale, Carlos Alberto c. Universidad Nacional de Catamarca (UNCA) s/Acción de Amparo Ley 16.986 c/Cautelar”, Fallos: 347:339.

## Tributación local | Doctrina

# La responsabilidad del notario frente a las deudas tributarias provinciales del transmitente en relación con el inmueble

*Silvia M. Mendaña*

Abogada, Universidad Nacional de Córdoba (UNC). Notaria (UNC). Especialista en Derecho de los Negocios (UNC). Docente de Derecho Privado V (Derechos Reales) de la Facultad de Derecho (UNC).

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. El notario como agente de información y el deber funcional de información a las partes.— III. El deber de retención del notario como carga pública.— IV. Sobre los tributos provinciales que tienen implicancia en la trasmisión de inmuebles. — V. La solidaridad del escribano. — VI. Conclusiones.

### I. Introducción

Es evidente que ser notario no es solo “dar autenticidad” ni “confeccionar escrituras y actas”. El significado de su misión va mucho más allá y se extiende desde la interpretación de la voluntad de las partes a las consecuencias jurídicas que derivan de los actos que ante él se realizan entre las que se encuentran las de orden jurídico-tributaria, como la colaboración que legítimamente le requiere el Estado en la función de recaudación de los tributos.

El escribano actúa como agente de información y como agente de retención. La responsabilidad que la normativa tributaria asigna al notario está sujeta a innumerables disposiciones que no siempre tienen una redacción clara, y que no se caracterizan por su inmutabilidad a través del tiempo.

Especial para La Ley. Derechos reservados (Ley 11.723)

(1) TAIANA DE BRANDI, Nelly A., “El quehacer notarial en la materia tributaria”, *Revista del Notariado*, 905, junio de 2011. Publicado en: <https://www.colegio-escribanos.org.ar/biblioteca/cgi-bin/ES-CRI/ARTICULOS/56383.pdf>

Nos proponemos realizar un breve análisis de aquellas situaciones a las cuales se enfrenta el notario como agente de retención y percepción en el ámbito provincial cuando autoriza actos en los cuales el transmitente del inmueble —objeto del acto— posee deudas con el Fisco en realización a dicho objeto.

Desde ya que nuestro trabajo escapa a ser un análisis exegético de estas situaciones y simplemente pretende brindar un panorama de problemática y reflexión jurídica al respecto.

### II. El notario como agente de información y el deber funcional de información a las partes

Por encontrarse el notario en una posición privilegiada respecto a la información que pasa en su ejercicio profesional, el Estado ya sea nacional o provincial, lo coloca en un papel crucial para recabar datos relativos a distintos hechos y actos jurídicos que son potenciales hechos imponibles y así determinar y controlar la función estatal de recaudación impositiva.

Como contrapartida al reconocimiento de la expectante posición del notario en la comunidad, fruto de su histórico, idóneo y gravitante accionar profesio-

nal en pos de la seguridad jurídica y la paz social, el Estado le exige su colaboración en el cumplimiento de su labor recaudatoria (1).

El art. 53 del Código Tributario de la Provincia de Córdoba (Cód. Tributario Provincial) establece como norma general que: “Los magistrados, los funcionarios y empleados de la Administración Pública y los escribanos de registro están obligados a suministrar informes a requerimiento de la Dirección sobre los hechos que lleguen a su conocimiento en el desempeño de sus funciones y puedan originar, modificar o extinguir hechos imponibles, salvo cuando medie expresa prohibición legal”.

Otra norma más particular referida a este tema la encontramos en el art. 193, 2<sup>a</sup> parte, donde dispone que: “El titular del dominio fiduciario y, en su caso, el Escribano de Registro actuante pueden ser designados como Agente de Información, en relación con las transferencias y/o cesiones de los bienes fideicomitidos y/o la incorporación de nuevos beneficiarios al fideicomiso”.

A su vez, el notario tiene el deber de informar a las partes todos los datos de relevancia que surjan de los

informes y certificados por él solicitados, que puedan llegar a tener incidencia o repercusiones en el futuro de las partes.

Dejando de lado las cuestiones que pueden llegar a surgir del certificado notarial del art. 23 de la ley 17.801 y del Certificado Catastral, lo cual no es objeto de estudio en el presente trabajo, las distintas deudas tributarias cobran implicancia y relevancia entre las partes ya que pueden incidir notoriamente en los términos de la negociación.

### III. El deber de retención del notario como carga pública

Los agentes de retención conforman una categoría de responsables por deuda ajena a quienes la ley obliga a retener parte de los pagos que efectúan, sean en nombre propio o de terceros, a los contribuyentes, e ingresarlos al Fisco (2).

Los agentes de retención y de percepción contribuyen a mejorar la recaudación fiscal y a disminuir los gastos administrativos del Estado, al efectuar la identificación del contribuyente, determinar el monto tributario, retener o percibir e ingresar la suma correspondiente dentro de los plazos legales. Colabran a título gratuito con el Fisco y están obligados a responder ante las inspecciones de los funcionarios, ya que a la Administración Fiscal le resulta más fácil inspeccionar a los agentes de recaudación que a los contribuyentes.

El agente de retención y de percepción, en caso de error en el cálculo del monto tributario, se expone, si ingresó de menos, a la acción tributaria y si el ingreso fue superior al que correspondía efectuar, puede ser civilmente demandado por el contribuyente perjudicado (3).

En este sentido, la ley nacional 11.683 de Procedimiento Tributario, en su art. 22 dispone: "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, —entiéndase hoy ARCA— por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción". De esta manera la ley instituye una metodología propia de la moderna técnica fiscal tendiente a mejorar la recaudación tributaria, denominada "percepción en la fuente".

Giuliani Fonrouge y Navarrine (4) explicitan el concepto: "Hay percepción en la fuente cuando las personas o entidades que intervienen en ciertos actos u operaciones realizadas ante ellos o por quienes contratan con ellos, aseguran el ingreso del gravamen, reservando o reteniendo en su poder la totalidad o una parte del impuesto, que luego deberán depositar bajo las penalidades impuestas".

La institución de la retención en las fuentes ha servido como uno de los medios más eficaces y económicos para asegurar la percepción de los tributos. Como consecuencia de ello y de las severas penalidades previstas para los agentes de retención que no cumplen correctamente con sus deberes, se le ha prestado atención al estudio de la responsabilidad que les cabe a estas personas. Villegas (5) precisa aún más el concepto cuando sostiene: "Al obvio problema de alivio en costos para el Fisco, se suman factores mucho más importantes, entre los que pueden mencionarse la creciente multiplicación de relaciones socioeconómicas, la progresiva complejidad y variabilidad de los negocios jurídicos y todo un cúmulo de circunstancias que tornan cada vez más difícil al Estado la posibilidad de cobrar los tributos

directamente de los contribuyentes. Ello obliga a los fiscos de todo el mundo a imponer esta verdadera 'carga pública' a la cual quedan sometidos quienes, por encontrarse de alguna manera en contacto con la fuente pecuniaria de la tributación, son designados por la ley para prestar la inapreciable colaboración de amputar la parte correspondiente al Fisco e ingresarla en término".

Conforme a la precitada caracterización de la técnica "percepción en la fuente", vemos que el uso de esta por el Estado genera de inmediato la asignación a ciertas personas, físicas o ideales, de la imposición de retener e ingresar al Fisco la correspondiente obligación tributaria. Surgen así los denominados responsables directos por imperio de la ley y que esta, atento a los fines expuestos, los ubica como obligados directos y a título personal. Esta categoría de sujetos se encuentra precisada en el Modelo de Código Tributario para América Latina, cuando en su art. 30 dispone: "Son responsables directos en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley o por la administración, previa autorización legal, que por sus funciones públicas o por su actividad, oficio o profesión, intervengan en actos u operaciones en las cuales puedan efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente".

Para el tema que nos ocupa, dentro de la categoría de los responsables, más precisamente en los agentes de retención encontramos a los notarios, quienes debido a las características propias de su profesión, han sido puestos por el Estado en calidad de responsables por deuda ajena, en una subrogación legal de los responsables por deuda propia o contribuyentes, actuando en consecuencia en la recaudación de tributos como verdaderos "agentes del Fisco", ya que se vinculan con el contribuyente en razón de su actividad, por los actos pasados ante su registro.

Debemos aclarar que en la doctrina hay consenso en cuanto a que la distinción que hace la ley de agente de retención y agente de percepción es una sutileza sin relevancia como para suponer situaciones jurídicas distintas respecto de estas categorías de responsables.

En la Provincia de Córdoba, este deber se encuentra impuesto en el Código Tributario, donde específicamente el art. 39 dispone: "Los escribanos de registro autorizantes en escrituras traslativas de dominio de inmuebles deberán asegurar el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios relativos al bien objeto de transferencia, adeudadas a la fecha en que ésta tenga lugar, a cuyo efecto actuarán como agentes de retención, quedando obligados a retener o requerir de los intervenientes en la operación los fondos necesarios para afrontar los pagos de las operaciones. Los importes retenidos, deberán ser ingresados en la forma y condiciones que a tal efecto establezca el Poder Ejecutivo. Cuando dadas las características de la operación exista imposibilidad de practicar las retenciones, a que se refiere el primer párrafo, los escribanos intervenientes deberán requerir constancia de pago de la deuda, en la forma, plazos y condiciones que establezca la Dirección General de Rentas. Cuando existan razones que a su juicio lo justifiquen, el Poder Ejecutivo podrá liberar de las responsabilidades dispuestas precedentemente, a los escribanos de la Escritanía General de Gobierno de la Provincia, por actos concretos que deban autorizar en el ejercicio de sus funciones".

En artículo siguiente del mismo cuerpo legal establece que son responsables solidarios del pago

de los tributos. "Artículo 40. Solidaridad de Responsables y Terceros. Los responsables mencionados en los tres artículos precedentes están obligados, solidariamente con el contribuyente, al pago de la deuda tributaria de este último, salvo cuando prueben que les ha impedido o hecho imposible cumplir correcta y tempestivamente con su obligación. Igual responsabilidad corresponde, sin perjuicio de las sanciones por las infracciones en que hubieren incurrido, a los terceros que, por dolo o culpa, facilitaren u ocasionaren el incumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o responsable. En el supuesto de agentes de retención, de percepción o de recaudación la obligación solidaria será procedente por el tributo que omitieron retener, percibir o recaudar, salvo que acrediten fehacientemente que el contribuyente o responsable ha extinguido la obligación tributaria. La retención, percepción o recaudación oportunamente practicada libera al contribuyente de toda consecuencia, siempre que pueda acreditar fehacientemente la retención, percepción o recaudación que se le hubiera realizado (...)".

No puede el notario excusarse de ingresar el tributo a favor del Fisco, la ley lo incorpora a la relación jurídica tributaria como responsable solidario. Sin embargo, el agente fiscal puede eximir su responsabilidad, cuando el deudor le impide cumplir con su obligación (6).

### IV. Sobre los tributos provinciales que tienen implicancia en la trasmisión de inmuebles

Principalmente son dos los tributos que intervienen en la transferencia de inmuebles independiente del contrato (causa) de que se trate. Ellos son el impuesto inmobiliario y el impuesto a los sellos. Antes de analizar particularmente la legislación al respecto, nos preguntamos si estos están comprendidos o no dentro de las denominadas obligaciones *propter rem*.

#### IV.1. Los tributos como obligaciones *propter rem*

Las obligaciones *propter rem* ("junto a la cosa") también son llamadas obligaciones reales, *rei co-harens*, ambulatorias, *ob rem*, etc. es una relación que tiene por contenido una prestación de dar, hacer o no hacer, con la particularidad de que la calidad de deudor (o acreedor) está ligada a una relación de señorío (propiedad u otros derechos reales, posesión —que según las miras será un hecho o un derecho real— y hasta tenencia), de suerte tal que la obligación se transmite a medida que se produce un cambio en la titularidad de la susodicha relación de señorío. Las dos relaciones signadas por la obligación *propter rem* y el derecho real son distintas, pero la primera es accesoria del último. No se trata de una figura intermedia colocada entre el derecho real y la obligación (menos por supuesto constituye un derecho real), sino que es una auténtica obligación (7).

En este sentido, las prestaciones *propter rem* (de dar, hacer o no hacer) son adeudadas por estar el sujeto conectado con la cosa por una relación *lato sensu*: dominio, nuda propiedad, usufructo, etc., y aun posesión y tenencia. Al margen, se dice que dichas obligaciones tienen lugar por razón de la cosa" —exigencia esta que debe captarse en una dimensión amplia y flexible— (8).

Entre sus principales caracteres se encuentran la ambulatoriedad y la facultad de abandono. Respecto a la primera, se hace referencia a que la calidad de acreedor o deudor se asienta sobre una relación de

(2) MARTIN, José M. - ROGRÍGUEZ USÉ, Guillermo, "Derecho Tributario General", tercera edición, Ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2006, p. 104.

(3) JOZAMI DE ABRAHAM, Mabel T., "El Notario de la Provincia de Córdoba: Agente de Retención, de Percepción y de Información de Tributos Nacionales, Provinciales y Municipales". *Revista Notarial* 1995-1, Nro. 69.

(4) GIULIANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana C.,

"Procedimiento tributario y de la seguridad social", Ed. LexisNexis, 11<sup>a</sup> edición, Buenos Aires, 2010.

(5) VILLEGAS, Héctor B., "El notario, las partes y el fisco", *Revista Notarial del Col. Esc. Pcia. Córdoba*, nro. 23-1972, ps. 100 y 101.

(6) JOZAMI DE ABRAHAM, Mabel T., ob. cit.

(7) GATTI, Edmundo, "Teoría general de los derechos reales", Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1975, p. 108; BUERES, Alberto J., "Obligaciones 'propter rem' y sus relaciones con otras figuras", *Lec-*

*ciones y Ensayos*, Nro. 90, 2012, ps. 99-127. En igual sentido, PIZARRO Ramón D. - VALLESPINOS, Carlos G., "Instituciones de Derecho Privado", Ed. Hammurabi, Tomo I, 1999, p. 80.

(8) ALTERINI, Jorge H., "Responsabilidad por expensas en la propiedad horizontal", en *La responsabilidad, Libro homenaje al Profesor Dr. Isidoro H. Goldenberg*. Directores: Atilio Aníbal ALTERINI y Roberto M. López Cabana, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1995, p. 67.

dominio o de posesión sobre una cosa, de suerte que, al transmitirse la propiedad de la cosa a un tercero, también se transfiere dicha calidad de acreedor o deudor. Respecto a la segunda, se dice que el deudor se libera abandonando la cosa, ya sea porque se enajena, se pierda o destruya.

Asimismo, se discute si dicha clase de obligaciones estarían vigentes en nuestro derecho y acerca de su naturaleza jurídica. Si existe cierto conceso en que las obligaciones *propter rem* solo pueden emanar de la ley puesto que presentan caracteres excepcionales.

Yendo al tema que nos convoca, nos preguntamos si los tributos podrían considerarse dentro de esta clase de obligaciones y por lo tanto gozar de dichos caracteres.

Si bien en una primera aproximación pareciera que los tributos poseen los atributos de este tipo de obligaciones, no podemos dejar de considerar la visión del derecho tributario, ya que este goza de autonomía funcional y didáctica reconocida por varios fallos (9) y es una de las materias no delegadas por las provincias al Congreso de la Nación en los términos del art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional (CN). Dicha norma, conocida como “cláusula de los códigos”, establece que las provincias gozan de autonomía en relación con la regulación de sus tributos.

Sin ánimos de hacer un análisis constitucional y solo a los fines de justificar nuestra postura, ponemos de resalto que, con dicha norma se procuró establecer una uniformidad de toda la legislación de fondo, cuya finalidad no fue otra que procurar que determinadas materias sean tratadas por el derecho de igual manera, más allá de las distancias o diversidades de las regiones del país, a fin de coadyuvar, de tal modo, a concretar la ansiada unión nacional.

Más allá de todo lo expuesto, se manifiesta nítidamente en nuestro país la existencia de dos posiciones enfrentadas, tanto doctrinaria como jurisprudencialmente, respecto a la distribución de facultades normativas tributarias prevista en nuestra Carta Magna, una jusprivatista y una juspública. Particularmente dicha discrepancia lo es en relación con las potestades normativas tributarias provinciales, específicamente en cuanto al reconocimiento de su autonomía, teniendo en cuenta las facultades no delegadas a la Nación, y si estas deben someterse o no, a la limitación que pudiera derivarse de las normas contenidas en los Códigos de fondo —incluso el Civil—, dictados por el Congreso Nacional, como legislación común uniforme para toda la República (10).

Ante la clara separación que surge de la legislación y la doctrina, encontramos una prolífica y difusa postura jurisprudencial, de la cual se advierten divergencias tanto a nivel nacional como provincial. Al analizar, interpretar y aplicar la cláusula en desarrollo, encontramos fallos en los cuales se interpretó que el Derecho Tributario local debía subordinarse al Derecho de fondo, tomando en ese sentido una postura iusprivatista, al entender que los Códigos, y en particular el Civil, no habían sido dictados solo para regir las relaciones de Derecho Privado sino, también,

(9) CS, “D. Luis Resoaglio c. Provincia de Corrientes por cobro de pesos”, 1869, Fallos: 7:373. CS, “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c. Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, 4930/2015/RH1, 05/11/2019.

(10) LUQUI, Juan Carlos, “¿Preferencia de la ley común sobre la ley local?”, parágrafo: “Conclusión”, *Revista Jurídica Argentina La Ley*, Buenos Aires, t. 148, ps. 25 y ss., en particular p. 35.

(11) CS, “La sucesión de Doña Tomasa Vélez Sarsfield c. Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires, sobre inconstitucionalidad de un impuesto”, 10/11/1882, Fallos: 23:647. CS, “Atilio Libertis/sucesión”, 10/08/1956, Fallos: 235:571. CS, “Larralde, Lorenzo s/ demanda de inconstitucionalidad”, 02/03/1959, Fallos: 243:98. CS, “Cobo de Ramos Mejía, María Lía y otras c. Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires”, 06/12/1961, Fallos: 251:379. CS, “Martínez y Esquivel, Dora R. c. Provincia de La Pampa”, 04/12/1967, Fallos: 269:373. CS, “Recurso de Hecho - “Filcosa SA s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”,

para proyectar sus instituciones en forma preferente a toda la legislación local (11).

La cuestión no es menor si pretendemos involucrar caracteres del derecho común a los tributos y si tenemos en cuenta los dos aspectos mencionados *supra* (autonomía del derecho y la reserva local en cuanto a la regulación). En virtud de ello, afirmamos que el tributo es sin más una obligación tributaria, con las características que dicha rama le atribuye: obligación *ex lege*, que nace de una vinculación de derecho público, que tiene una prestación de tipo patrimonial y que genera un vínculo de carácter personal (entre un sujeto activo —Fisco— y un sujeto pasivo).

Según la jurisprudencia, acerca de los impuestos, tasas o contribuciones inmobiliarias, se tratan de relaciones obligatorias y no pueden encasillarse en el cuadro de las *propter rem*. La Sala D de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil de la Capital Federal, ha decidido que las deudas analizadas están fuera de los supuestos del ex art. 3266 del Cód. Civil de Vélez, y que no son obligaciones reales, puesto que no están previstas de forma expresa como tales en nuestro ordenamiento. La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil mencionada dictó un fallo plenario el 18 de febrero de 1999 en la causa “Servicios Eficientes SA c. Yabra, Roberto s/ ejecución hipotecaria”, y la mayoría dispuso que el adquirente en subasta pública de un inmueble en propiedad horizontal no debe afrontar las deudas pendientes por impuestos, tasas y contribuciones cuando se realizó la tradición posesoria del bien (se trata de obligaciones comunes, arts. 503 y 1195, Cód. Civil). Al margen, el Tribunal estimó que no cabe adoptar una solución análoga en relación con las deudas de expensas comunes, dado que son obligaciones *propter rem* que pasan al adquirente de la cosa (12).

#### IV.2. El impuesto inmobiliario

El Código Tributario de la Provincia de Córdoba establece como condición previa a la inscripción en el Registro de la Propiedad Inmueble, de títulos que instrumenten la transmisión de dominio sobre inmuebles, el pago de la deuda en concepto de impuesto inmobiliario, intereses, recargos y multas. Deberá pagarse también por los conceptos mencionados correspondientes al año en que se efectúe la inscripción.

En este sentido, el art. 190 de dicho cuerpo legal establece: “La obligación tributaria se genera por el solo hecho del dominio, de la titularidad del derecho de superficie, de la posesión a título de dueño, cesión por el Estado nacional, provincial o municipal, en usufructo, uso, comodato u otra figura jurídica, a terceros para la explotación de actividades primarias, comerciales, industriales o de servicios, o tenencia precaria otorgada por entidad pública nacional, provincial o municipal, con prescindencia de su inscripción en el padrón o guía de contribuyentes o de la determinación por parte de la Dirección. Verificados los presupuestos enunciados, la obligación nace el día 1º de enero de cada año (...).” Y en correlación con lo anteriormente expuesto el art. 201 establece que: “La inscripción en la Dirección de Registro General de Provincia de actos traslativos de dominio que, a in-

30/09/2003, Fallos: 326:3899; LA LEY, 2004-D, 267. TSJ CABA, *in re* “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c. DGC (Res. 1881/DGR/2000) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114 Cód. Fiscal)” (Expte. n° 2192/2003). LA LEY, 2004-D, 270. TSJ Córdoba, *in re* “Fisco de la Provincia de Córdoba, c. Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - Apelación - Recurso Directo” (Expte. F-23-05).

(12) CNCiv., ED, 183-96 y ss., con nota de CASTRO HERNÁNDEZ, Manuel Horacio, “Propiedad horizontal. Naturaleza jurídica de las expensas. Consecuencias, de la postura adoptada”.

(13) Art. 1891 del Cód. Civ. y Com.: “Ejercicio por la posesión o por actos posesorios. Todos los derechos reales regulados en este Código se ejercen por la posesión, excepto las servidumbres y la hipoteca. Las servidumbres positivas se ejercen por actos posesorios concretos y determinados sin que su titular ostente la posesión”.

(14) NAVARRINE, Susana Camila - D'ALESSANDRO, Valeria, “Extinción de las obligaciones tributarias”, Ed. La Ley, Buenos Aires,

muebles, deberá ser precedida del pago del impuesto establecido en este Título, con los intereses, recargos y multas hasta el año en que se efectúe la inscripción, inclusive, aun cuando el plazo general para el pago de dicho año no hubiere vencido”.

Por ley, al momento de llevar a cabo “actos traslativos de dominio” se deberá pagar el impuesto y dado que se toma como fecha de producción del hecho imponible el 1º de enero de cada año, en teoría el funcionario debería retener o verificar que se encuentre pagó el monto total del impuesto al momento de autorizar el acto, algo que dista mucho de lo que ocurre en la práctica notarial.

Otra cuestión para tener en cuenta es respecto a qué derechos reales se deben ver involucrados para que exista el deber de retención o percepción por parte del notario. En este orden de ideas, nos preguntamos si cualquier derecho real que se constituya o transfiera es pasible del cobro del impuesto o, por ejemplo, solo en aquellos casos donde el derecho se ejerce por la posesión (13).

Si bien la norma no es clara al respecto, es en pos de la seguridad jurídica e inspirados en el principio de la buena técnica notarial, consideramos que siempre que se transmitan o constituyan derechos reales que se ejercen por la posesión, sería recomendable verificar si existe deuda de impuesto inmobiliario y llevar dicha cuenta a cero. Pero una situación particular se nos presenta con el derecho de superficie, en el cual por aplicación de la Ley Provincial 10.454, se genera una subparcela, subsistiendo la cuenta del derecho de dominio por lo que en este caso cada uno de los derechos tiene su centro de imputación. En virtud de ello, más allá de ciertas reglas y aproximaciones generales, se deberá estar al caso concreto tratando de adoptar una actitud favorable a la prevención.

Otra particularidad para tener en cuenta es que el deber tributario del notario existe ya sea que se trate de un acto a título oneroso o a título gratuito. En el primero se acostumbra a hablar de retención, mientras que en el segundo se habla de percepción. Aunque en la práctica es común encontrar en la mayoría de las escrituras que, si el acto es oneroso, el precio ya se pagó con anterioridad a la autorización del acto.

#### IV.2.a) Pago en cuotas, moratorias y planes de pago

Anteriormente mencionamos que, dado que el elemento temporal del hecho imponible está determinado al 1º de enero de cada año, más allá que la obligación tributaria se pueda cancelar en cuotas, correspondería al notario retener el monto total del impuesto y no su proporcional, situación que no ocurre en la práctica.

Ahora bien, una situación particular ocurre con las llamadas “moratorias y planes de pago”, donde constituyen una suerte de acuerdo entre acreedor y deudor, renunciando este último a repeticiones tributarias, devoluciones, allanamientos, etc. Mientras el Fisco no pierde ni renuncia a ninguna prerrogativa. Es decir, una serie de cláusulas donde parte (14) de la doctrina entiende que se estaría produciendo la noción de la obligación primogénita (15).

2014, p. 328. VILLEGRAS, Héctor B., ob. cit., p. 381. DÍAZ SIEIRO, Horacio D. - VELJANOVICH, Rodolfo D. - BERGROTH, Leonardo, “Procedimiento tributario”, Ed. Macchi, p. 229 y ss.

(15) Postura en contra: “La aceptación de un plan de regularización fiscal con el fin de saldar la deuda de la pretensión fiscal en cuotas no constituye una novación de la deuda originaria pues, después de aquella, la obligación nacida ‘ex lege’ se mantiene sin transformación esencial alguna; la sujeción a dichos planes sólo implica una alteración relativa al tiempo y modo de cumplimiento dejando intactos sus elementos principales —sujeto, objeto, causa— sin cuya variación sustancial no es posible pretender la extinción por novación” voto de los Dres. Pizzatelli y Gravibver en “Bottacchi, Ángel Luis María s/ Régimen Penal Tributario, incidente de extinción de la acción penal”. Id SAJ: SUT0005331. Ver también “Podrug, Boris c. Gentile, Martín Hugo y otros s/ Cobro de pesos”. Expte. N° 69/2014 (Expte. N° CUIJ: 21-00138345-8 del año 2012 del Juzgado de Primera Instancia de Circuito de la 4º Nominación de Rosario).

Hay modificaciones o cambios en la obligación que tienen como consecuencia jurídica el que se produzca la novación, extinguendo la primitiva relación jurídica obligatoria y haciendo nacer una nueva, que tiene como diferencia con la anterior la sustitución de algún elemento esencial. La modificación de los elementos accidentales, por lo general, no importa novación, salvo que repercuta de manera trascendental en uno de los elementos esenciales (16).

El Código Tributario Provincial no hace referencia directa a la novación, sí se han dispuesto cláusulas en resoluciones normativas referidas a planes de pago en particular o planteos jurisprudenciales, como en el art. 118 de la resolución normativa 1/2017 que establecía que: "Operada caducidad del plan de pagos, esta Dirección podrá iniciar o proseguir, según corresponda, sin más trámite las gestiones judiciales para el cobro de la deuda total impaga, con más los recargos, intereses y/o multas que pudieren corresponder y denunciar —de corresponder— en el expediente judicial, el incumplimiento del plan de facilidades de pago". A su vez, el art. 7º *in fine* del decreto 1738/2016 establecía que la adhesión al Plan de Facilidades de Pago, en ninguna circunstancia, importaría novación de la deuda financiada.

En este marco normativo, existen dos caminos totalmente distintos. Si sostengamos que se produce la novación de la deuda, cambiaría la causa de esta y ya no estaríamos en el marco de una obligación motivada en la propiedad de un inmueble. Por otro lado, al parecer el camino que toma la legislación cordobesa ya que no encontramos mención, al contrario, si no existe novación, sino solo modificación en elementos accidentales o modales, como lo es el plazo, la obligación primaria —la que nos interesa— no se extingue.

En virtud de lo expuesto, podemos expresar que:

-Respecto al notario, creemos que no le cabe responsabilidad al no retener el monto de lo sometido a Plan de Pago, ya que existe un acuerdo entre deudor y acreedor (Fisco) por el cual se defirió el plazo de pago. Si volvemos al art. 36 del Cód. Tributario, este expresa que la obligación del escribano es por obligaciones tributarias y sus accesorios, relativas al bien objeto de transferencia, adeudadas a la fecha. Sí resulta relevante incluirlo en el instrumento como información al adquirente.

-Respecto del adquirente, es aquí donde se presenta el mayor problema y cierto manto de inseguridad jurídica cubre la situación. Es importante que la persona que adquiera conozca que, ante una eventual caducidad del Plan de Pagos, podrá ser co-responsable tributario.

#### IV.3. Impuesto de sellos

Si hay un impuesto que abarca a casi todos los actos jurídicos onerosos es este. Es uno de los tributos que grava la circulación económica, un movimiento que corresponde a un traspaso de riqueza o a determinados actos que la ponen de manifiesto (17).

El art. 262 del Cod. Tributario establece: "Por los actos, contratos u operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberá pagarse el impuesto correspondiente por el solo hecho de su instrumentación con abstracción de su validez o eficacia jurídica, o verificación de sus efectos. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, mencionados en la primera parte del artículo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento. También se considerarán instrumentos, a

los efectos del impuesto definido en el presente Título, a las liquidaciones periódicas que las entidades emisoras produzcan conforme a la utilización que cada usuario de Tarjetas de Crédito o de Compras hubiere efectuado" (18).

El art. 270 referido a este tributo determina que: "Son solidariamente responsables del pago del tributo, actualización, intereses, recargos y multas, los que endosen, admitan, presenten, tramiten, autoricen o tengan en su poder documentos sin el impuesto correspondiente o con uno menor.

Las personas o entidades que realicen o registren operaciones gravadas actuarán como agentes de retención, percepción o recaudación, ajustándose a los procedimientos que establezca el Poder Ejecutivo Provincial".

El notario es responsable solidario del pago del impuesto de sellos, con respecto a aquellos documentos en los cuales intervenga o que simplemente tenga en su poder. Su responsabilidad se extiende al monto tributario, actualización de este, intereses, recargos y multas.

Cuando un instrumento privado en el que se haoblado el impuesto se eleva a escritura pública, el notario debe agregar este al protocolo y dejar constancia de ello en la escritura. Si corresponde, deberá abonarse la diferencia del impuesto, todo conforme al art. 292 del mismo cuerpo legal.

Este tema no es menor en aquellos casos donde el negocio jurídico se viene gestando a través de una cadena ininterrumpida de cesiones y/o boletos de compraventa y en el marco de la obligación de elevar a escritura pública de las partes a los fines de cumplimentar con la forma del acto (19), es el escribano autorizante el encargado de controlar que en cada uno de los contratos se haya cumplimentado con la liquidación y correspondiente pago del impuesto. Analizamos el supuesto a continuación.

#### IV.3.a) Cesión de derechos o de la posición contractual

Suele ser habitual encontrarnos con una multiplicidad de cesiones de, por ejemplo, un boleto de compraventa y, a la hora de otorgar la escritura pública pertinente para obtener un título suficiente el notario debe verificar en cada instrumento que tenga en su poder, que se haya cumplimentado con el pago del impuesto de sellos. De no ser así, se deberá efectuar el cálculo del monto a abonar con sus respectivos intereses. He aquí donde suelen surgir algunos inconvenientes ya que resulta sumamente elevado el quántum del impuesto, sobre todo cuando han transcurrido varios años.

De acuerdo con el art. 134, primer párrafo, "Las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago de los tributos y accesorios, prescribe por el transcurso de cinco [5] años, (...)" Este plazo comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas o desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el hecho imponible generador de la obligación tributaria respectiva.

Pero según el art. 135, párrafo segundo: "Los términos de prescripción establecidos en el art. 134 de este Código no corren mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Dirección por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia. Esta norma es de aplicación para el Impuesto de Sellos". Es decir, la presentación de un instrumento al escribano, que es agente de retención puede significar una suerte de exteriorización (si es que no hubo otra con anterioridad que haya sido posible de conocimiento por el Fisco), lo que se

pone de resalto aún más si ese instrumento es mencionado en el acto autorizado por el notario.

Dichas reglas encuentran una excepción establecida en el mismo artículo: "Sin perjuicio de lo establecido en el párrafo anterior, el impuesto no resulta exigible cuando al momento de la exteriorización hubieran transcurrido más de diez [10] años contados a partir del 1º de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles".

Es decir, la regla para la no exigibilidad por el notario es que exista constancia de pago del impuesto o que haya prescripto en un plazo de 5 años contados desde que el Fisco tomó conocimiento de ese hecho imponible; pero encuentra su límite cuando han transcurrido más de 10 años desde de producido el hecho imponible. Esta excepción a la regla actúa como límite en cuanto al deber de contralor y de retención que tiene el notario.

#### IV.4. Cuestiones comunes al impuesto inmobiliario y de sellos

En el ámbito registral, en concordancia con el art. 41 de la ley 17.801, encontramos el art. 51 de la ley provincial 5771 referido a cuestiones fiscales el cual dice: "No podrá restringirse o limitarse la inmediata inscripción de los títulos en el Registro mediante normas de carácter administrativo o tributario que gravan los inmuebles objeto de los mismos sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los funcionarios que autoricen los actos establecidos en las leyes pertinentes. El Registro controlará las demás obligaciones emergentes con motivo del acto o instrumento".

Sin embargo, no obstante, el texto del citado artículo, según algunos autores el Registro no inscribe en forma definitiva los títulos si no se ha cumplido previamente con los deberes fiscales, es decir la mención de que no se adeuda, se toman a cargo, o se encuentran saldados debe estar. Incluso hace unos años atrás, efectivamente se controlaba y se visaba que la determinación del impuesto de sellos fuera la correcta.

En cuanto al plazo para rendir cuenta al Fisco de los tributos retenidos, se aplica el plazo genérico de 15 días de efectuado el hecho imponible establecido en el art. 113 del Cód. Tributario. Para el impuesto de sellos, existe un artículo específico (el art. 294 que remite al art. 289) pero no se cambia el plazo para la rendición del pago por parte del notario.

Respecto al plazo de prescripción de la obligación del escribano para rendir los tributos retenidos o percibidos, el art. 132, último párrafo establece: "Cuando se trate de deudas originadas en regímenes de retención, percepción y/o recaudación, practicadas y no ingresadas a su vencimiento, las referidas facultades para determinar y exigir el pago de estas, aplicar y hacer efectiva las sanciones, prescriben por el transcurso de diez [10] años". Nótese que se establece un plazo mayor de prescripción que respecto al plazo genérico de prescripción (5 años) establecido en el mismo cuerpo legal para cualquier contribuyente. Asimismo, el cómputo del plazo comienza a correr desde el 1º de enero del año siguiente de producido el vencimiento de la obligación o generación del hecho imponible.

#### V. La solidaridad del escribano

El principal sujeto pasivo de la obligación tributaria es el destinatario legal tributario (tenedor; poseedor a título de dueño o propietario), y en su caso sus herederos. Ahora bien, por aplicación del particularismo legal que caracteriza al Derecho Tributario, la ley ha colocado a su lado —sin excluirlo— a otros terceros; debido a una especial vinculación jurídica o económica.

(16) MOISSET de ESPANÉS, Luis, "La novación y los cambios o modificaciones de la obligación". JA, 26-1975-54; y Boletín de la Fac. de Der. y C. Sociales de Córdoba, año XXXIX, 1975, p. 375. <http://se-cretarias.unc.edu.ar/acaderc/doctrina/articulos/artnovacioncambios>.

(17) VILLEGAS, Héctor B., ob. cit., p. 899.

(18) Ver también el art. 272 del mismo cuerpo legal.

(19) Ver arts. 285 y 969 del Cód. Civ. y Com.

Conforme la normativa vigente, entendemos que la responsabilidad notarial atribuida por el art. 38 de la ley 6006, está referida exclusivamente a las obligaciones tributarias vinculadas al acto que el escribano autorice, es decir aquellas nacidas directa e inmediatamente de la actuación de que se trate. Es decir, apunta solo a las obligaciones tributarias inherentes, específicamente al acto autorizado.

Por ello, Villegas concluye que de la redacción de la norma no se puede inferir la responsabilidad tributaria del escribano por el cumplimiento de las obligaciones tributarias en cabeza del transmitente, relacionadas al bien objeto de transferencia; ello sería forzar excesivamente el alcance de la disposición, aun cuando esta sea la creencia generalizada entre los notarios.

Asimismo, cabría considerar si en relación con las obligaciones tributarias adeudadas por el transmitente, el escribano resultaría responsable como consecuencia de la previsión residual contenida en el segundo párrafo del art. 39.

La respuesta a este interrogante es negativa. Bajo ningún aspecto podría considerarse que, al ejercer su función en la autorización de actos traslativos de dominio, el escribano revista el carácter de "tercero" que facilite u ocasione el incumplimiento de tales obligaciones.

La amplitud con que ha sido redactada la norma, sumada a la expresa mención del escribano, permiten concluir que tal previsión resulta aplicable a otros supuestos distintos al aquí considerado.

Otro punto para tener en cuenta es por qué monto responde el notario en una futura exigencia del Fisco. Nos preguntamos acerca de si solo será el monto que figure en el certificado que emite la Dirección de Rentas o, si en caso de producirse algún tipo de "fuga" en la información, también puede ser alcanzado.

Si bien no encontramos una norma directa o situación jurídica consolidada al respecto, como ocurre en el ámbito del Derecho Registral Inmobiliario, podríamos basarnos en el principio de los derechos adquiridos, es decir, cuando bajo la vigencia de una ley, el particular ha cumplido con todos los actos y condiciones sustanciales y requisitos formales previstos en esta, para ser titular de un determinado derecho, de manera que la situación jurídica general creada por esa ley, se transforma en una situación jurídica concreta e individual en cabeza del sujeto, que como tal se vuelve inalterable, y no puede ser suprimido por la ley posterior sin agravio al derecho de propiedad consagrado por el art. 17 de la CN (20). Ahora bien, en palabras de Villegas, el Fisco está facultado a determinar el tributo que en definitiva corresponda mientras no esté prescripta la acción. En este sentido, la Corte Suprema (CS) dispuso en el fallo "Moiso y Cía. SRL" (21) que nadie tiene un derecho adquirido al mantenimiento de las leyes o reglamentaciones ni a la inalterabilidad de los gravámenes creados o regidos por ellas. Solo cuando el contribuyente ha obornado el impuesto de conformidad con la ley en vigencia al momento en que realizó el pago (22).

En este orden de ideas, da la sensación de que no existe certeza y seguridad jurídica de la determinación de la situación tributaria, salvo que haya transcurrido el plazo de prescripción. Aun cuando es el acreedor quien emitió el certificado al respecto en virtud de un procedimiento que no se encontraría reglado. Creemos que sería importante que se legisle al respecto y/o que la Dirección de Rentas de la

Provincia emita una suerte de dictamen al respecto, ya que no puede quedar librada la situación de endeudamiento de una persona solo al trascurso de la prescripción.

#### V.1. Cláusulas de eximición de responsabilidad del escribano

Es común encontrar en las escrituras públicas, cláusulas de estilo tendientes a desligar de responsabilidad al escribano por las deudas que tienen los inmuebles, objetos de los negocios instrumentados.

Cuando estas implican una liberación en el marco de un deber funcional son plenamente inoponibles e impugnables, más cuando se encuentran en el mismo instrumento. La forma que tiene el escribano de no responder es que haya cumplido con la obligación de informar a las partes y demás deberes normativos y éticos.

Desde el punto de vista fiscal, los pactos entre partes y notario no son oponibles al acreedor, en este caso el Fisco, que no es parte del acto jurídico. Además, la normativa tributaria es de orden público y por lo tanto indisponible entre partes. Al estar regulado el funcionario autorizante como un responsable solidario y agente de retención, las cláusulas que lo relevan de tal función resultan ineficaces.

#### V.2. Pactos entre partes por deudas tributarias

Entre partes son plenamente eficaces los acuerdos celebrados ya que rige la autonomía de la voluntad. Incluso sería recomendable establecer cláusulas que traten circunstancialmente las deudas pendientes de los inmuebles en el marco de un acto jurídico, ya que el silencio y la normativa poco clara solo aumenta la incertidumbre.

Sin mayores abultamientos y solo como un disparador, se deja plasmada la situación del adquirente quien es en definitiva el que corre con la suerte de dichas obligaciones tributarias, donde la normativa no ha dejado expresamente establecido si su responsabilidad es solo con la cosa o con todo su patrimonio. Incluso si deberá responder por otras deudas no informadas en el momento del acto traslativo o constitutivo del derecho, no por omisión del notario sino por una errónea certificación o información de la entidad recaudadora.

#### V.3. Consecuencias del incumplimiento a los deberes funcionales y fiscales

Una mala conducta del notario es posible de verse contemplada en el plano delictual si hay apropiación indebida de tributos, es decir, cuando el funcionario retiene y percibe, pero no ingresa el monto al Fisco. El art. 4º del Régimen Penal Tributario, dispuesto por el art. 279 de la ley 27.430 establece que: "Será reprimido con prisión de dos [2] a seis [6] años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta [30] días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos (\$ 100.000) por cada mes". Es necesaria para la configuración del delito que se cumplan los elementos del tipo y la condición objetiva de punibilidad (monto apropiado).

Si el ingreso se produjo espontáneamente y antes de que el Fisco denunciara o sumariara, no se configura el ilícito mencionado. En este supuesto, el atraso genera como único castigo la aplicación de intereses resarcitorios por el pago fuera de término.

FA89000604.

(23) CS, 02/09/1968, "Parafina del Plata SACI s/recurso de apelación - Impuesto a los Réditos (multa)". Tribunal Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires, 6/10/1992, "Dopacio, Lidia Beatriz". "No basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, sino que es menester la concurrencia del ele-

Además, se requiere de dolo por parte del funcionario (23).

Por otro lado, en la omisión de retener o percibir, no hay delito. Hay responsabilidad solidaria del agente, tal como lo mencionamos *supra* y existe responsabilidad administrativa, ya que se le pueden hacer extensivas las multas del contribuyente.

#### VI. Conclusiones

1. El tributo es sin más una obligación tributaria, con las características que dicha rama le atribuye: obligación *ex lege*, que nace de una vinculación de derecho público, que tiene una prestación de tipo patrimonial y que genera un vínculo de carácter personal (entre un sujeto activo —Fisco— y un sujeto pasivo). Se tratan de relaciones obligatorias y no pueden encasillarse en el cuadro de las *propter rem*.

2. Por ley, al momento de llevar a cabo "actos traslativos de dominio" se deberá pagar el impuesto inmobiliario y dado que se toma como fecha de producción del hecho imponible el 1º de enero de cada año, en teoría el funcionario debería retener o verificar que se encuentre pago el monto total del impuesto al momento de autorizar el acto.

3. En pos de la seguridad jurídica e inspirados en el principio de la buena técnica notarial, consideramos que siempre que se transmitan o constituyan derechos reales que se ejerzan por la posesión, sería recomendable verificar si existe deuda de impuesto inmobiliario y llevar dicha cuenta a cero.

4. El deber tributario del notario existe ya sea que se trate de un acto a título oneroso o a título gratuito.

5. En lo referido a planes de pago, respecto al notario, creemos que no le cabe responsabilidad al no retener el monto de lo sometido a plan de pago, ya que existe un acuerdo entre deudor y acreedor (Fisco) por el cual se defirió el plazo de pago, ya que el art. 39 del Cód. Tributario, habla de obligaciones tributarias adeudadas a la fecha. Sí resulta relevante incluirlo en el instrumento como información al adquirente.

6. Respecto del adquirente, es importante que la persona que adquiera, conozca que ante una eventual caducidad del plan de pagos podrá ser corresponsable tributario.

7. Respecto al impuesto de sellos, cuando existe una cadena de cesiones de derechos, la regla para la no exigibilidad por el notario es que exista constancia de pago del impuesto o que haya prescripto en un plazo de 5 años contados desde que el Fisco tomó conocimiento de ese hecho imponible; pero encuentra su límite cuando han transcurrido más de 10 años desde de producido el hecho imponible. Esta excepción a la regla actúa como límite en cuanto al deber de contralor y de retención que tiene el notario.

8. En la omisión de retener o percibir, no hay delito tributario. Hay responsabilidad solidaria del agente, tal como lo mencionamos *supra* y existe responsabilidad administrativa, ya que se le pueden hacer extensivas las multas del contribuyente.

9. En virtud de lo expuesto, consideramos que existe una multiplicidad de situaciones casuísticas en las cuales la normativa no da una respuesta certa y segura. Sumado a que en la mayoría de los casos ha sido la jurisprudencia quien ha marcado los parámetros de interpretación.

Cita online: TR LALEY AR/DOC/836/2025

mento subjetivo, en relación con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetivamente como subjetivamente".

(20) STJ, "Bertolini, Jorge Alberto Primo c. Gobierno de la Provincia de Misiones e Instituto de Previsión Social s/ Demanda Contenciosa Administrativa", 16/05/1997, Id SAIJ: SUM0003035.

(21) "Moiso y Cía., SRL". LA LEY, 1982-B, 465; IMP, 1982-731.

(22) Ver también CS, 19/12/1989, "Navarro Viola de Herrera Vegas, Marta c. Estado Nacional DGI s/ repetición". Id SAIJ:

# Tributación local | Nota a fallo

## Impuesto de sellos

**Contratos de concesión comercial suscriptos por una automotriz. Provincia de Misiones. Arbitrariedad de la sentencia que convalida la determinación de oficio.**

1. - La sentencia que convalidó la determinación de oficio efectuada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones en concepto de impuesto de sellos respecto de los contratos de concesión comercial suscriptos por una automotriz con su concesionario oficial es arbitraria. Está fundada únicamente en el carácter oneroso del contrato de concesión, sin tener en consideración el requisito de la instrumentación establecido en el art. 167 del Cód. Fiscal local y en la ley 23.548

de Coparticipación Federal de Impuestos, y de ese modo desvirtúa y vuelve inoperantes las normas de derecho local.

2. - La sentencia que convalidó la determinación de oficio efectuada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones en concepto de impuesto de sellos respecto de los contratos de concesión comercial suscriptos por una automotriz con su concesionario oficial es arbitraria. Según las cláusulas de los contratos, el concesionario solo tenía derecho a comprar los productos comercializados por la concedente, sujeto a disponibilidad de abastecimiento, mediante el procedimiento de envío y aprobación de las solicitudes de asignación de productos, por tanto, al

no encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios, no resulta posible exigir el impuesto de sellos respecto de ellas.

CS, "Toyota Argentina S.A. c. Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas s/ demanda contencioso administrativa", 21/11/2024.

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/183144/2024]

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laleynext.com.ar/> o en Proview]

## Complejo instrumental y contratos de concesión

*Melisa Moreira*



Abogada Tributarista (UBA). Gerente de Legales – *Tax Controversy* en Andersen Argentina. Carrera de Especialización en Derecho Tributario (UBA). Posgrado en Derecho Penal Económico (UBA). Profesora de Finanzas Públicas y Derecho Tributario (UBA), Régimen Tributario (UBA) e Impuestos II (UCEMA). Miembro del Colegio Público de Abogados de la Capital Federal, de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y del Observatorio de Derecho Penal Tributario (UBA). Miembro de Jurisprudencia Tributaria Argentina. Facilitadora en diversos cursos vinculados a la materia tributaria.

**SUMARIO:** I. Introducción.— II. La sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.— III. Impuesto de sellos. Instrumento. Ley de Coparticipación.— IV. Comentarios a la sentencia. Instrumento e impuesto de sellos, una discusión de nunca acabar frente al afán recaudatorio.

### I. Introducción

La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS), en los autos "Toyota Argentina SA c. Provincia de Misiones - Dirección Nacional de Rentas s/demandas contencioso-administrativa", se expidió sobre el tratamiento del impuesto de sellos en los contratos de concesión, desestimando la pretensión de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Misiones en cuanto entendió que dichos contratos se encontraban alcanzados por el impuesto y determinó la base imponible de manera presunta, a través del valor estimado de operaciones de venta mensuales.

El Máximo Tribunal ordenó al Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones que dicte un nuevo fallo considerando que la sentencia apelada era arbitraria, en tanto vulneraba el complejo instrumental establecido en la ley nacional 23.548 de Coparticipación Federal. Asimismo, señaló que no se encontraba en discusión el carácter oneroso de los contratos, sino que no reunían las características de instrumento para la exigencia del impuesto de sellos.

### II. La sentencia dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación

Como fue adelantado precedentemente, el 21 de noviembre de 2024, la CS hizo lugar a la queja presentada por Toyota Argentina SA, declarando procedente el Recurso Extraordinario Federal. Para así resolver, entendió que la sentencia apelada era arbitraria, ya que no respetó el requisito de instrumentación establecido en la Ley de Coparticipación.

La Compañía interpuso una demanda contencioso-administrativa contra la Provincia de Misiones, cuestionando la determinación de oficio realizada por la Dirección General de Rentas, la cual ajustó

el impuesto de sellos sobre contratos de concesión comercial suscriptos entre Toyota Argentina SA y el concesionario oficial TM SA con fecha 17 de junio de 2005 y el 11 de mayo de 2009.

El Superior Tribunal de Justicia de Misiones confirmó la determinación, concluyendo que los contratos de concesión estaban alcanzados por el impuesto de sellos, resultando irrelevante para el análisis que en estos no se hubiese estipulado la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni el valor económico de la contraprestación. Para dicho Tribunal címero, los contratos gravados surtían efectos jurídicos y económicos en la Provincia de Misiones y el impuesto cuestionado no incurría en doble imposición ni era análogo a impuestos nacionales.

Contra dicha sentencia, Toyota Argentina SA, presenta un Recurso Extraordinario Federal, cuya demandatoria dio origen al Recurso de Queja, replicando que "en dichos contratos no se había estipulado la realización concreta de trabajos, obras o servicios, ni se determinó un valor económico para la contraprestación. Asimismo, argumentó que la determinación de oficio violaba la ley nacional 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos, ya que no se estaban gravando los contratos de concesión propiamente dichos, sino las compraventas de vehículos subyacentes, las cuales no estaban formalmente instrumentadas".

En función de los antecedentes descriptos la CS, señaló que la sentencia emitida por el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia resulta "descalificable como acto jurisdiccional válido con arreglo a la doctrina sobre arbitrariedad de las sentencias (Fallos: 326:2164; 331:47; 338:203, entre otros) pues se sustenta únicamente en el carácter oneroso del contrato de concesión, sin tener en consideración el requisito de la instrumentación establecido en el art. 167 del Cód. Fiscal y en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, y de ese modo desvirtúa y vuelve inoperantes las citadas normas de derecho local."

Según las cláusulas de los contratos de concesión involucrados, el concesionario solo tenía "derecho a comprar" los productos comercializados por Toyota, "sujeto a disponibilidad de abastecimiento", mediante el procedimiento de envío y aprobación de las solicitudes de asignación de productos. Al no encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios, no resulta posible exigir el impuesto de sellos respecto de ellas.

Finalmente, la CS destaca que "La ausencia de instrumentación de tales operaciones no puede ser salvada mediante su inclusión en la base imponible presunta del impuesto de sellos con el cual se pretende gravar a los contratos de concesión en virtud de los cuales se realizaron aquellas".

### III. Impuesto de Sellos. Instrumento. Ley de Coparticipación

Pasarán los años y continuaremos incluyendo, para aquellos que nos encontramos en el sector privado, en nuestras defensas administrativas y judiciales la conceptualización del hecho imponible del impuesto de sellos (en el caso *sub examine*, se estará al de la Provincia de Misiones), el instrumento como requisito exigido para su gravabilidad y la definición que prevé la Ley de Coparticipación de este.

El art. 167 del Cód. Fiscal de la Provincia de Misiones, vigente, describe el hecho Imponible Del Impuesto De Sellos, señalando que "Por los actos jurídicos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia, formalizados entre presentes o ausentes, sea mediante correspondencia, correo electrónico, con firma electrónica o digital y/o cualquier otro medio, así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados, se deberá pagar un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y de acuerdo

con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la ley respectiva".

Asimismo, en el quinto párrafo de dicho artículo se establece que "Quedan también sujetos al pago de este impuesto los actos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de las características indicadas en los párrafos anteriores que se realicen fuera de la Provincia, cuando surtan efectos jurídicos o económicos en ella (...)".

Seguidamente el Cód. Fiscal, en su art. 171, reforzará el concepto de instrumento al manifestar que "A los fines de esta Ley, se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos u operaciones alcanzados por la misma, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, con abstracción e independencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes y aun cuando se haya prescindido de las formas y modalidades que los usos, costumbres, normas legales especiales y la legislación común determinen para su instrumentación".

Sumado a ello, la ley nacional 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos establece en su art. 9º, inc. b), ap. 2, que el "impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados (...) Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

Si bien no adelantaré conclusión alguna, se puede visualizar que el propio Código Fiscal señala qué compone el hecho imponible del impuesto de sellos y describe qué se entiende por instrumento, adoptando el concepto descripto por la propia Ley de Coparticipación Federal, circunstancia sobre la cual no debería apartarse ni la Dirección General de Rentas provincial, ni el propio Tribunal Superior de Justicia para llevar adelante sus determinaciones de oficio y eventualmente reclamos judiciales, en cuanto se encuentra cada contribuyente amparado por el Principio de Legalidad en materia tributaria.

(1) Fallos: 342:971, Considerando 8º.

#### IV. Comentarios a la sentencia. Instrumento e impuesto de sellos, una discusión de nunca acabar frente al afán recaudatorio

Cabe recordar las palabras de la CS al señalar que, "el requisito de la instrumentación determina que no existe el hecho imponible por el impuesto de sellos, si el acto en cuestión no se encuentra instrumentado, no pudiendo presumirse la existencia del instrumento aun cuando se pruebe que el contrato existe" (1).

Año a año nos encontramos con pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal, que le reitera a la voracidad fiscal provincial y pone un coto al afán recaudatorio para aquellos que se animan a litigar, que el impuesto de sellos únicamente alcanzará a aquellos actos jurídicos o contratos que reúnan la condición de instrumento y que sean por sí mismos autosuficientes.

En el caso analizado, nos encontramos en presencia de un contrato marco de concesión, entre la terminal y su concesionario oficial, en el cual se instruye "derecho a compra" para adquirir automóviles, repuestos, accesorios y servicios vinculados a Toyota Argentina SA, sujeto a "disponibilidad de abastecimiento".

Luce evidente en el contrato acompañado en las actuaciones, que no surgía compraventa alguna de tales productos y/o servicios, las que en caso de verificarse se verían plasmadas en otro documento oportuno pero que no formaban parte del contrato marco aquí referido.

Resulta "llamativo" que, habiendo pasado por una instancia de inspección, de determinación de oficio y de demanda judicial, es decir, un sinfín de etapas administrativas y judiciales previas a la CS, en ningún momento se analizan los contratos que se pretenden ajustar bajo el impuesto de sellos, no se examinan sus cláusulas. Lisa y llanamente, el Fisco provincial, determinó de oficio el impuesto de sellos sobre base presunta tomando el valor estimado de compraventa de cierta cantidad de automóviles, repuestos y accesorios por mes durante el plazo de vigencia de este, que asumió que serían adquiridos por el concesionario a Toyota Argentina SA, circunstancia ratificada por el Tribunal Superior provincial.

No puede perderse de vista que el contribuyente para acceder a la Justicia Provincial debe hacer uso del *solve et repete*, es decir, debió pagar para poder discutir, con los costos que ello implica. Discusiones que no deberían tener lugar, si el propio Fisco o la Justicia Provincial, cumplen con lo que establece su propia normativa en armonía con la Ley de Coparticipación.

En el caso de autos, del simple análisis de la documentación, podría haberse advertido que al no

encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios (entre el concesionario y el cedente), no resulta posible exigir el impuesto de sellos.

Una vez más, el fallo resulta relevante y de suma importancia porque no solo refuerza los conceptos de instrumento y de autosuficiencia de los contratos, sino que consolida la postura que desde hace años sostiene nuestro Máximo Tribunal de Justicia, basada en el principio instrumental como factor determinante en la configuración del hecho imponible del impuesto de sellos.

Lo que aquí suscita como gravoso y ataca la seguridad jurídica de los contribuyentes, y allí coincide con lo que analiza el Dictamen de la Procuración, es la base presunta que el Fisco provincial utilizó para determinar el impuesto y que, peor aun, convalidó el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones.

Por ello, es importante que la CS resulta tajante al sentenciar que, "si se admitiese tal interpretación, la celebración de un contrato de concesión comercial en otra jurisdicción que establezca que el concesionario tiene el 'derecho a comprar' productos al concedente bastaría para alcanzar con el impuesto de sellos a todas las compras realizadas por el concesionario, aunque no se encuentren instrumentadas y hayan sido realizadas en el marco de un contrato que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de tales obligaciones".

En definitiva, una vez más en materia de impuesto de sellos, la CS trae un manto de "tranquilidad" para los contribuyentes, que de todas maneras se ven obligados a litigar sus cuestionamientos en la medida que les resulten arbitrarios.

Desde el mes de febrero de 2025 se encuentran las actuaciones en giro al Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Misiones para que dicte un nuevo precedente, tomando en consideración las conclusiones abordadas por la Corte Suprema de Justicia de la Nación; a la fecha de la elaboración del presente artículo no se ha pronunciado. Sin embargo, será interesante aguardar el fallo y que a futuro el propio Superior Tribunal sentencie en miras de la armonía que debería primar entre el Código Fiscal provincial y la propia Ley de Coparticipación Federal, lo que arrojará un alivio para aquellos contribuyentes con sede en la Provincia de Misiones.

**Cita online:** TR LALEY AR/DOC/841/2025



# Tributación aduanera | Nota a fallo

## Infracción aduanera

**Levantamiento del secuestro de un vehículo. Facultad del Tribunal Fiscal para dictar medidas cautelares. Disidencia.**

1. - No resulta objetable lo resuelto cautelarmente por el Tribunal Fiscal en cuanto al levantamiento del secuestro de un vehículo bajo caución real por el mismo monto de la multa impuesta en los términos del art. 970 del Código Aduanero. Con relación al requisito del peligro en la demora, debe tenerse en cuenta que el rodado es de propiedad de una firma y es utilizado para la realización de las tareas propias del giro comercial de esta —transporte y servicio de logística de sus materias primas como productos terminados—, por lo que resultaría afectado debido al gasto derivado de la imposibilidad de utilizarlo.

2. - De conformidad con el Dictamen del fiscal general de Cámara, el planteo de incompetencia del Tribunal Fiscal para dictar medidas cautelares debe ser rechazado. Allí se consideró que aquel es un órgano administrativo al que la ley le ha conferido el ejercicio de funciones jurisdiccionales, por lo que entiende que cabe reconocerle, al menos, la facultad de dictar las medidas cautelares que resulten necesarias para el aseguramiento de las pretensiones impugnatorias deducidas ante ese organismo.
3. - El Tribunal Fiscal de la Nación carece de competencia para dictar medidas cautelares. Tal potestad no se encuentra prevista en las normas que regulan la competencia de dicho órgano administrativo con potestades jurisdiccionales (del voto en disidencia del Dr. Treacy).
4. - Del texto del art. 1132 del Cód. Aduanero que le atribuye competencia al Tribunal Fiscal, no

surge que este tenga la atribución de dictar medidas cautelares (del voto en disidencia del Dr. Treacy).

**CNFed. Contencioso administrativo, sala V. - "Fenoglio, José Luis (TF 55353379-A) c. DGA s/ inc. de medida cautelar", 15/11/2024.**

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/173180/2024]

## Costas

A la vencida.

[El fallo *in extenso* puede consultarse en Atención al Cliente, <https://www.laleynext.com.ar/> o en Proview]

# El Tribunal Fiscal de la Nación se encuentra habilitado para tratar medidas cautelares en materia aduanera

**Susana A. Monti**

Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Mediadora. Directora del Instituto de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Morón. Docente de Grado y Posgrado en distintas universidades, expositora y autora internacional.

Tal como nos señala la Dra. Elia Mónica Reátegui Hehn (1) con fecha 15/11/2024, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, en los autos caratulados: "Fenoglio, José Luis (TF 55353379-A) c. DGA s/ inc. de medida cautelar" (TR LALEY AR/JUR/173180/2024), confirmó la medida cautelar ordenada por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN).

Para así decidir con el voto mayoritario de los camaristas los Dres. Gallegos Fedriani y Federico Alemany, remitiéndose a los fundamentos del Fiscal General de Cámara, resolvieron que "el Tribunal Fiscal es un órgano administrativo al que la ley le ha conferido el ejercicio de funciones jurisdiccionales, por lo que entiende que cabe reconocerle, al menos, la facultad de dictar las medidas cautelares que resulten necesarias para el aseguramiento de las pretensiones impugnatorias deducidas ante ese organismo".

En efecto, de los antecedentes de la causa surge que: el Sr. José Luis Fenoglio, por apoderado, interpone recurso de apelación contra la resolución 57/2021 (AD MEND), dictada por el jefe (Int.) del Departamento de la Aduana de Mendoza en el marco de las actuaciones administrativas SIGEA 17434-110-2020, por la que se lo condenó al pago de una multa que asciende a la suma de \$ 629.668,95 por la presunta comisión de la infracción prevista y sancionada en el art. 970 del Código Aduanero (CA), toda vez que: a) Habría tergiversado o no cumplido la finalidad de "uso turístico" cuando se le concedió la autorización de ingreso al país del vehículo camioneta Mitsubishi L200 Dakar DCAB 2.4, proveniente desde Chile, según registro de admisión temporal Nº H9491975 otorgado por la Aduana de Mendoza, con fecha 14/03/2020, venciendo su reexportación con fecha 26/05/2020; y, b) Porque cuando egresó del territorio nacional durante el último año, en nueve [9] oportunidades, no había transferido la guarda a un tercero autorizado dejando el vehículo

en territorio argentino, el que tramita en el expediente nro. 2021-34025679-APN-SGASAD#TFN mediante la RE-2021-34024072-APN SGASAD#TFN .

Por otra parte, en el expediente nro. 2021-55353379-APN-SGASAD#TFN por la RE-202155353512-APN-DTD#JGM también se presentó el Sr. José Luis Fenoglio, por apoderado, pero solicitó una medida cautelar innovativa de conformidad con lo normado en el art. 232 del Cód. Proc. Civ. y Com. consistente en ordenar la reexportación hacia la República de Chile, a través del Paso de Uspallata, Cristo Redentor y Los Liberadores, de la unidad de transporte camioneta marca MITSUBISHI L200 Dakar DCAB 2.4, y autorizar para tal fin, a la actora documentar dicho egreso ante la Aduana de Mendoza y de Chile, suscribiendo y emitiendo la documentación en papel y electrónica pertinente a fin de cancelar su anterior ingreso, amparado por el formulario de entrada Nº H9491975 con la finalidad de lograr dicha salida, vinculado con el expediente administrativo SIGEA Nº 17434-110.2020. La recurrente expresa que fue condenada en sede administrativa mediante la resolución 57/2021 (AD MEND) al pago de una multa por la suma de \$ 629.668,95 por supuesta infracción al art. 970 del CA, y en ese mismo expediente con fecha 10/09/2020 la Aduana dicta la resolución Nº 104/2020, obligando en el plazo perentorio de cinco [5] días el ingreso a secuestro de la camioneta marca MITSUBISHI (detallada en el Considerando anterior) en la Oficina de Secuestro de la dependencia aduanera, y ante la falta de dicho ingreso, disponía el registro de un alerta en el sistema informático ENYSA que se encuentra en frontera y administrada por dicha Aduana, para proceder a la interdicción de esta mercadería en caso de que se intentara su egreso. Justifica la solicitud de la presente medida en el tiempo que insume el recurso de apelación interpuesto con fecha 20/04/2021 contra la decisión aduanera de condena. Considera que no solo que se encuentran reunidos los presupuestos para el tipo de medida solicitada sino que se dan los

presupuestos necesarios para las medidas cautelares en general, es decir, la verosimilitud en el derecho y el peligro en la demora.

Más aún, del escrito de pedido de medida cautelar, el abogado de la actora, con cita del procesalista Dr. Peyrano, expresa que: "Moramos en el vértigo de la era global, en un mundo donde la vida transcurre bajo cronómetros y el proceso parece quedarse fuera del tiempo... el esquema procedural estándar, aun el más acotado, puede resultar incompatible con el corto plazo de vida del derecho, con la posibilidad real de concretar su protección. Son aquellas coyunturas donde la llamada 'urgencia pura o intrínseca' posiciona al justiciable en una situación de debilidad, pues el daño en curso o la inminencia de la frustración de su derecho le impiden recorrer el *iter* en sus lapsos mínimos. En estas circunstancias, el proceso no puede volverse contra el propio justiciable ni imponerle la condena de sus tiempos ni favorecer la muerte de sus prerrogativas jurídicas... el proceso no puede ser cómplice, ni reliquia" (PEYRANO, Jorge W. - EGUREN, María Carolina, La Ley, 28/08/2006, 1). El dictado de esta medida resulta necesario a fin de evitar que la dilación intrínseca de los procesos judiciales vulnere aún más los derechos de los afectados. Frente a supuestos como el de autos, es deber de la Justicia otorgar los remedios que efectivamente den plena eficacia a los derechos vulnerados, en particular, cuando ellos tienen su origen directamente en normas constitucionales e internacionales cuyo incumplimiento puede deparar la responsabilidad del Estado argentino. De nada sirve reconocer un derecho si, al mismo tiempo, no se otorga la posibilidad efectiva de ejercerlo.

Del traslado conferido a la representación fiscal, este entiende que no se encuentran configurados los recaudos de admisibilidad para hacer cesar cautelarmente la retención del medio de transporte terrestre. Manifiesta que hay ausencia total de verosimilitud en el derecho de la peticionante, ya que la actora no lo ha acreditado conforme lo requiere el art. 13 de la ley 26.854. Señala que en momento alguno se menciona y mucho menos se demuestra qué peligro concreto enfrenta la solicitante de la medida ni que el daño que pudiera sufrirse no pu-

diera repararse posteriormente. Agrega que para tener por acreditado el peligro en la demora en el caso de autos, debería haberse demostrado que la actora se vería afectada irremediablemente, independientemente del resultado posterior de los recursos que articule, en sede judicial o administrativa. Dice que ante el caso de que se conceda la medida cautelar requerida por la contraria, esta será oportunamente apelada, de ahí que solicita para dicho evento, que se conceda el recurso de apelación con efecto suspensivo, dando así fiel cumplimiento a lo ordenado por la ley 26.854 en su art. 13. Por último, solicita que se rechace la medida cautelar incoada.

Con fecha 28/02/2023, la Sala F del Tribunal Fiscal de la Nación, con el voto preopinante del Dr. Pablo Garbarino Vocal Instructor de la 16ta. Nominación, al que adhirió la Dra. Claudia B. Sarquis, y el Dr. Christian Marcelo González Palazzo según su voto, resolvió: 1) Hacer lugar a la medida cautelar solicitada por la actora ordenando a la Dirección General de Aduanas a que proceda a la inmediata liberación del rodado Mitsubishi L200 Dakar DCAB 2.4, sin exigir el previo pago de la multa impuesta mediante la Resolución 57/2021 de la Aduana de Mendoza; previo cumplimiento de una caución real de seiscientos veintinueve mil seiscientos setenta y ocho pesos con noventa y cinco centavos (\$ 629.668,95), que deberá ser otorgada por el peticionante por cualquiera de los medios habituales utilizados a tal efecto. Sin imposición de costas.

De dicho precedente cabe señalar que si bien el Dr. González Palazzo adhirió a lo manifestado por el Dr. Garbarino consideró que por la naturaleza y origen del bien y el marco normativo que contiene la cuestión debatida en el principal, cabía: 1) Ordenar la *Reexportación o Ingreso a Depósito* del automotor dentro de las 24 horas de depositada la caución real que aquí se exige. 2) Hasta tanto se cumpla con lo anterior, *Disponiéndose la prohibición de circulación* del rodado por fuera de la zona primaria aduanera.

Los principales argumentos del TFN para conceder la medida cautelar solicitada se desprenden del voto del Dr. Garbarino al decir que: "...conforme fuera señalado por el suscripto con fechas 10/02/2012 *in re 'Shimisa de Comercio Exterior SA s/ medida cautelar'* (Expte. Nro. 30.400-A), 27/09/2013 *in re 'Maersk Argentina SA c. DGA (medida cautelar)'* (Expte. N° 3641-A), 11/08/2014 *in re 'Almonacid, Oscar Simón c. DGA'* (Expte. N° 34.746 A) y 2/09/2014 *in re '3 M Argentina SACIFIA s/ medida cautelar'* (Expte. Nro. 34.860-A). El Tribunal Fiscal resulta competente para entender en la medida cautelar porque goza de amplias facultades para dictar medidas cautelares en todo tipo de procesos que sean sometidos a su jurisdicción, ya sea que se trate de procedimientos de repetición y para las infracciones (art. 1132, ap. 1 del Cód. Aduanero) como de impugnación (ap. 2 del mismo cuerpo legal)". (Ver Considerando IV).

Asimismo porque: "...Admitir lo contrario implicaría cercnar injustificadamente la posibilidad amplia y efectiva de los administrados de acceder de modo pleno a un órgano jurisdiccionalmente apto para reclamar el reconocimiento de derechos fundamentales en toda su extensión, conculcando, en definitiva, la vigencia y progresividad del principio de la tutela jurisdiccional efectiva en materia tributaria (aduanera), que se encuentra tutelado tanto en diversos tratados internacionales que ostentan, conforme fuera señalado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en Fallos 315:1492, jerarquía suprallegal (art. 18 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre; arts. 8 y 10 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; arts. 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos; art. 2, numeral 3º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; art. 2 del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales; entre otros), como por la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ('Caso de la Panel Blanca' —Panagua Morales vs. Guatemala—, Consid. 149 y ss., del 8/03/1998; 'Caso del Tribunal Constitucional del

Perú' —Aguirre Roca, Rey Ferry y Revoredo Marsano vs. Perú—, Consid. 66 y ss., del 31/01/2001; 'Baeña, Ricardo y otros c. Panamá', Consid. 129 y ss., del 2/2/2001; 'Ivcher Bronstein c. Perú', Consid., 100 y ss., del 6/02/2001; 'Gelman c. Uruguay', Consid. 193, del 24/02/2011), que deviene vinculante —confr. art. 68 de la CADH— para los distintos poderes del Estado Nacional". (Mismo considerando IV)

El Tribunal Fiscal de la Nación ejerce funciones jurisdiccionales, y al igual que el fuero contencioso administrativo federal, las mismas resultan sustantiva o materialmente judiciales, en tanto es un órgano de justicia (en el caso aduanera), imparcial e independiente de la administración activa, y resulta el único tribunal del país especializado en la materia aduanera, por lo que debe gozar de al menos idénticas facultades —por ejemplo, para el dictado de medidas cautelares— que las que ostentan por definición los tribunales de justicia en todo tipo de proceso que implique determinación de derechos, en tanto ambos tienen el deber de adoptar decisiones justas basadas en el cabal respeto a las garantías del debido proceso adjetivo y de la doble instancia plena establecidas en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos y participan de igual modo en la sublime misión de impartir justicia; máxime cuando inveterada jurisprudencia en la materia ha resaltado que los requisitos relativos a la necesaria intervención de un juez o tribunal competente, imparcial e independiente, "se exhibe plenamente satisfecha por la intervención del Tribunal Fiscal de la Nación" [v. CNCont. Adm. Federal menc., Sala I, sent. del 12/05/2000 *in re: "Colfax SA c. Fisco Nacional (AFIP-DGI) s/ medida cautelar (autónoma)*, y "Telesud SA", Sala IV, sent. del 18/04/1985], siendo que es el órgano jurisdiccional exclusivo de alzada respecto de resoluciones definitivas y retardo en dictarlas en el procedimiento

aduanero de impugnación por multas automáticas (confr. arts. 1125 y 1132 del Cód. Aduanero). (Considerando V).

Agrega el referido Vocal, que: "...merece señalarse que la Sala I de la Excmo. CNCont. Adm. Federal en la causa 'Nidera SA c. EN DGA (intimación 130783D y 37043X) s/medida cautelar (autónoma)', sentencia del 4 de marzo de 2008, causa similar a la presente, realizando un exhaustivo y pormenorizado análisis sobre el aspecto de la competencia del TFN expresó en el considerando IV punto 2 que: 'En definitiva, en la materia de que se trata la habilitación de la instancia judicial normativamente prevista por el legislador se encuentra condicionada al previo agotamiento de las previas instancias administrativas (ante el administrador de aduana) y contencioso administrativa (ante el Tribunal Fiscal), por lo que el supuesto de autos no difiere en esencia de aquellos múltiples casos en que, pendiente el agotamiento de la instancia administrativa que impide la válida habilitación de la instancia judicial, y encontrándose reunidos los requisitos de procedencia de las medidas cautelares, se ha hecho lugar a las peticionadas con anterioridad a la deducción de la acción principal, tal como lo vabiliza la norma contenida en el primer párrafo del art. 195 del Cód. Procesal. Punto 3... que la medida cautelar requerida por la actora dirigida a obtener la suspensión de los efectos ejecutorios de los actos aduaneros que cuestiona, guarda estrecha relación... con el proceso judicial que ella debería promover a fin de que se declare judicialmente su nulidad en el supuesto que su derecho no le sea reconocido en las referidas instancias administrativa y contenciosa administrativa que debe previamente transitar en forma obligatoria"; y en el Considerando V, "Que ahora bien, sin perjuicio de advertir que la actora en su obligatorio itinerario hacia la habi-



litación de la instancia judicial, no ha entrado aún a la instancia contenciosa administrativa ante el Tribunal Fiscal..., sino que se encuentra en la anterior instancia administrativa ante el administrador de aduana, que es el competente para entender en la impugnación que formulará en los términos del inc. b) del art. 1053 del Cód. Aduanero, debe ahora señalarse que: 1. El recurso por ante esta Cámara que el inc. c) del art. 1028 del Cód. Aduanero prevé contra las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal en los procedimientos de impugnación, en tanto se encuentra contemplado contra un pronunciamiento que, si bien tiene sustancia 'jurisdiccional'...no deja de revestir el carácter de 'acto administrativo'..., no obstante el nombre que le asignó la norma que lo establece, no constituye en términos procesales un 'recuso de apelación'...sino que traduce una 'acción judicial'...cuyo conocimiento en instancia originaria ha sido atribuido a esta Cámara de Apelaciones...por el Poder Legislativo en ejercicio de las facultades constitucionales que sólo a él competen, de conformidad con lo que disponen los arts. 108, 116 y 117 de la Ley Fundamental, para determinar el modo en que los tribunales inferiores de la Nación ejercerán jurisdicción (conf. entre otros, esta Sala *in re 'Marotta c. IUNA'* del 27/12/2007). 2. En tales condiciones siendo esta Cámara el 'juez competente' que en esa eventual instancia judicial originaria deberá conocer en el proceso principal que pueda eventualmente llegar a promoverse según lo que fuere decidido en aquellas obligatorias previas instancias administrativa y contenciosa administrativa, es esta Cámara y no un juzgado de primera instancia del fuero, el único tribunal judicial competente para intervenir en la medida precautoria que la actora solicitara en el escrito de inicio (conf. arts. 6, inc. 4º, y 196, primer párrafo, del Cód. Procesal), peticionándola, de conformidad al derecho que le atribuye el art. 195, primer párrafo, del Cód. Procesal, con anterioridad a la deducción de la acción judicial principal, la que no se encuentra actualmente habilitada a transitar por no haberse agotado aquellas obligatorias previas instancias administrativa y contenciosa administrativa (cfme. esta sala *in re 'Noxes SA c. Comisión NAC de Defensa de la Competencia'* del 22/06/2006). 3...en cuanto a la facultad que le asistiría al Tribunal Fiscal para conocer en pretensiones cautelares como la de autos, es destacar que, así como la circunstancia de que el administrador de aduana no haya aun dictado resolución definitiva en el procedimiento de impugnación no empecería a la facultad de esta Cámara de entender en ellas, esa misma circunstancia tampoco puede obstar a que tal medida pueda ser válidamente adoptada por el Tribunal Fiscal habida cuenta que: 3.1. Aquella facultad de la Cámara de conocer respecto de una medida cautelar solicitada con anterioridad a la deducción de la 'acción judicial'...sólo puede encontrar título jurídico en la norma contenida en el art. 1182 del ordenamiento aduanero por el que se establece la aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Comercial en el 'Procedimiento ante la Cámara Federal'. 3.2. En los mismos términos el art. 1174 del citado código dispone que 'el procedimiento ante el Tribunal Fiscal se regirá supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación...' 3.3." (Ver Considerando VI).

Por otra parte: "Que admitida la competencia de este Tribunal Fiscal para dictar la medida cautelar peticionada en autos, es del caso recordar que 'las medidas cautelares tienden a impedir que, durante el lapso que inevitablemente trascurre entre la iniciación del proceso y el pronunciamiento de la decisión final, sobrevenga cualquier circunstancia que imposibilite o dificulte la ejecución forzada o torne inoperantes los efectos de la resolución definitiva' (conf. CNCont. Adm. Federal, 'Canop Nazar', del 13/12/1990, y muchas otras)". Sentado ello, la procedencia de dichas medidas se halla condicionada, como principio, a que se demuestre: 1) La apariencia o verosimilitud del derecho invocado por quien las solicita (*fomus boni iuris*); 2) El peligro en la demora, que exige la probabilidad de que la tutela jurídica definitiva que la actora aguarda de la sentencia a pronunciarse en el proceso principal no pueda en los hechos realizarse, es decir, que, a

raíz del transcurso del tiempo, los efectos del fallo final resulten prácticamente inoperantes (conf. fallo cit. y 28/10/1997, *in re: 'Radio Siglo XXI'*, 30/10/1997, *in re: 'Pizarro'*, entre muchos otros). Además, es menester que se fije una contracautela suficiente por los eventuales perjuicios que la medida pudiera ocasionar a la contraria, de haber sido pedida sin derecho (conf. CNCont. Adm. Federal, 15/05/1992, *in re: Incidente s/ recurso de apelación efecto devolutivo* en los autos: 'Belt SA y otros c. Dirección Nacional de Aduanas s/juicio de conocimiento'; 10/10/1997, *in re: 'Miguez, José María c. Estado Nacional — M. de Cultura y Educación s/Empleo público'*). Por otra parte, en el caso de la prohibición de innovar se requiere que la cautela no pudiere obtenerse por otros medios (conf. art. 230 Cód. Proc. Civ. y Com.)." (Considerando VII).

Respecto de la verosimilitud del derecho invocado: "Que, por lo demás, resulta menester recordar que, en toda medida cautelar, la investigación sobre el derecho que se postula se limita a un juicio de probabilidades y verosimilitud. Declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal; en sede cautelar basta que la existencia del derecho parezca verosímil. El resultado, de esta sumaria cognición sobre la existencia del derecho tiene, en todos los casos, valor no de una declaración de certeza sino de hipótesis y solamente cuando se dicte la providencia principal se podrá verificar si la hipótesis corresponde a la realidad (v. CALAMANDREI, P., 'Introducción Sistemática al Estudio de la Providencias Cautelares', p. 77). En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que siempre que se pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria debe acreditar la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza (*in re: 'Orbis Mertig San Luis SAIC c. Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad'* del 19/09/2006, Fallos: 329:3890). Por otra parte, también debe considerarse que la finalidad de las medidas cautelares, en general, radica en evitar que se tornen ilusorios los derechos de quien las solicita, ante la eventualidad de que se dicte una sentencia favorable. Es decir, se trata de sortear la posible frustración de los derechos de las partes a fin de que no resulten insustanciales los pronunciamientos que den término al litigio (confr. CNCont. Adm. Federal, *in re: 'Acegame SA c. DGA —resol 167/2010 (expte. 12042-36/2005)'*, del 9/09/2010)." (Considerando VIII).

En dicha sentencia el TFN también se refirió al carácter penal de las multas aduaneras: "Que, sentido ello, cabe destacar que en la especie la Aduana de Mendoza procedió a secuestrar el vehículo objeto de autos en el marco de un procedimiento aduanero que culminó con la imposición de una multa. Bajo tales premisas, corresponde poner de resalto el carácter penal de las multas aduaneras y el principio de la personalidad de la pena, que han sido reconocidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterada y pacífica jurisprudencia, —entre otras— en la causa 'Safrar Sociedad Anónima Franco Argentina de Automotores, Comercial, Industrial y Financiera c. ANA s/ nulidad de resolución' del 27/12/1988, en donde señaló que son aplicables a las infracciones aduaneras las disposiciones generales del Código Penal conforme a las cuales sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquel a quien la acción punible pueda ser atributiva tanto objetiva como subjetivamente. (Fallos: 311:2779; 308:2043, 1224). Sobre la base de tal razonamiento, entiendo que resulta de estricta aplicación la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los casos 'Dumit' (Fallos: 284:150) y 'Lapiduz' (Fallos: 321:1043), con arreglo a la cual no cabe hablar de 'juicio' —y en particular de aquel que el art. 18 de la CN exige como requisito que legitime una condena— si el trámite ante el órgano administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente; ni de 'juicio previo' si esta instancia no ha concluido y la sanción, en consecuencia, no es un resultado de actuaciones producidas dentro de la

misma". Por lo tanto, el no permitir la salida del país del rodado detallado en la Planilla de Clasificación y Aforo N° 285/2020 glosada a fs. 32 de las actuaciones administrativas, sin el pago de la multa de \$ 629.668,95 impuesta mediante una resolución que se encuentra apelada ante este Tribunal Fiscal con expreso efecto suspensivo (confr. art. 1134 del Cód. Aduanero), resulta violatorio de la garantía del debido proceso establecida en la Constitución Nacional, y afecta derechos y garantías reconocidos por la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), complementaria de los Derechos y Garantías de la CN (art. 75, inc. 22 de la CN), en especial su art. 8 en cuanto establece: "1 Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por una ley en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden ...fiscal...". El art. 25 de la Convención dispone que: "1 Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o Tribunales competentes, que la amparen contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, por la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficial". (Considerando X)

Por último, respecto de la tutela judicial efectiva: "...bajo tales condiciones, es criterio pacífico del Tribunal Cimero que la interpretación de las leyes debe armonizar con el ordenamiento jurídico resultante. Si bien es cierto que la procedencia o no de la multa de marras es una cuestión que exige mayor debate y prueba, la actora ha demostrado la verosimilitud de su derecho mediante la acreditación a través de la documentación agregada en la causa de los extremos invocados en sede administrativa respecto a las razones de fuerza mayor por las cuales no pudo salir del país antes del vencimiento del plazo acordado por las autoridades nacionales; máxime cuando dichas circunstancias no han sido siquiera desvirtuadas por la demandada al evaluar el informe previsto en el art. 4, inciso 1, de la ley 26.854. Todo lo anterior, interpretado de conformidad con el mandato constitucional que asegura la tutela judicial efectiva (arts. 18 de la CN [la garantía de defensa en juicio consiste en la observancia de las formas sustanciales relativas a acusación, defensa prueba y sentencia (Fallos 116:23; 119:284; 125:268, 272:188)] y 8 y 25 de la Convención Americana de Derechos Humanos), lleva a hacer lugar en el caso, a la medida cautelar solicitada. De otro modo, si se exigiera previamente el cumplimiento de las sanciones, se verían palmarmente lesionados principios elementales del derecho penal liberal, como lo es el del estado jurídico de inocencia anterior a la resolución condenatoria firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. (Considerando XI primera parte)".

Y respecto a la presunción de legitimidad que: "...Por lo demás, si bien los actos de la administración gozan de la presunción de legitimidad (art. 12 de la ley 19.549), ello no es óbice para que a esa legitimidad se lo oponga un derecho *prima facie* verosímil, como reviste —con el debido sustento, atento las razones señaladas en los Considerandos que anteceden— el derecho esgrimido por la actora en estos autos, por lo que resulta procedente otorgar la medida cautelar peticionada en la especie. (Considerando XI *in fine*)".

Cabe señalar que contra dicho pronunciamiento el fisco apeló, esgrimiendo que el Tribunal Fiscal resulta incompetente para pronunciarse sobre la medida cautelar solicitada con fundamento en lo dispuesto en el art. 6º, inc. 4º del Cód. Proc. Civ. y Com., en cuanto expresa que el juez competente para conocer en las medidas precautorias es aquel que deba intervenir en el proceso principal. Sostuvo además que ella es una atribución prevista por el código solo para los jueces integrantes del Poder Judicial. En subsidio, se agravó de la concesión de la medida cautelar, sosteniendo que en el caso no

se hallan acreditados los requisitos exigidos por la ley 26.854 para su procedencia. En concreto, afirmó que en la resolución recurrida no se identificó la afectación al derecho de la contraria o el daño que podría ocasionarle que el vehículo permanezca secuestrado durante la tramitación de la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Por otra parte, expresó que el Tribunal Fiscal omitió verificar la existencia del recaudo del peligro en la demora, limitándose a manifestar la imposibilidad de aguardar la sustanciación del procedimiento de fondo. No obstante, entiende que en modo alguno se encuentra verificado de qué manera se configuraría un perjuicio. Por último, expresó que el dictado de una medida cautelar de estas características afectaría el buen funcionamiento de la administración, en cuanto se podría generalizar una práctica que implicaría la privación del Estado de llevar adelante las actividades previstas por falta de recursos, en clara violación a los principios de unidad y universalidad en materia presupuestaria.

Los camaristas, Dres. Gallegos Fedriani y Federico Alemany rechazaron el planteo de incompetencia. Para ello, tuvieron en cuenta el dictamen del fiscal general de Cámara en sentido desfavorable al pedido formulado por la parte demandada. Allí, se consideró que "el Tribunal Fiscal es un órgano administrativo al que la ley le ha conferido el ejercicio de funciones jurisdiccionales, por lo que entiende que cabe reconocerle, al menos, la facultad de dictar las medidas cautelares que resulten necesarias para el aseguramiento de las pretensiones impugnatorias deducidas ante ese organismo". Asimismo, agregó que en cuanto al planteo de incompetencia del Tribunal Fiscal para dictar la presente medida cautelar, cabe destacar que esta Sala se ha pronunciado al respecto en un caso de características similares en cuya oportunidad sostuvo que "sin perjuicio de la naturaleza administrativa del Tribunal Fiscal no se halla en discusión que le fueron atribuidas funciones de sustancia 'jurisdiccional', de manera tal que no cabe formular una interpretación restrictiva que lo prive de la facultad procesal de dictar medidas cautelares destinadas a suspender los efectos ejecutorios de actos administrativos como el que se cuestiona ante el mencionado organismo al que el legislador le atribuyó amplia competencia de sustancia jurisdiccional para juzgar en materia contencioso administrativa sobre la legalidad o ilegalidad de aquellos actos administrativos dictados por el servicio aduanero en la originaria instancia administrativa aduanera (cfr. causa 'Incidente N° 1 – Actor: Red Surcos SA s/ Inc. de Medida Cautelar', expediente N° 71376/2017, sentencia del 5 de septiembre de 2018). En este mismo sentido se ha pronunciado la Sala I de esta Cámara en los autos caratulados 'Nidera SA c. ENDGA (intimación 130783D y 37043X) s/medida cautelar autónoma', expediente N° 42.041/2007, del 4 de marzo de 2008; y 38979/2014 'Maersk Argentina SA c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo', del 18 de noviembre de 2014 y 65029/2014, '3M Argentina SA c. DGA s/Recurso Directo de Organismo Externo', del 25 de febrero de 2015, en cuanto expresó que tal como lo reconoce el art. 1174 del CA, al procedimiento aduanero se le aplican supletoriamente las disposiciones del Código Procesal, por lo que al

haberse otorgado facultades jurisdiccionales, y no estar expresamente prohibido por el artículo 1058 de ese Código, le corresponde entender en las medidas cautelares solicitadas a efectos de suspender la ejecución de actos de naturaleza aduanera" (Considerando IV).

En disidencia, el Dr. Guillermo Treacy entendió que "el Tribunal Fiscal de la Nación carece de competencia para dictar medidas cautelares", ya que "tal potestad no se encuentra prevista en las normas que regulan la competencia de dicho órgano administrativo con potestades jurisdiccionales". Este último señaló también que del texto del art. 1132 del Código Aduanero que le atribuye competencia al Tribunal Fiscal "no surge que éste tenga la atribución de dictar medidas cautelares".

En tal sentido expresó: "...Así, del texto de la ley que le atribuye competencia al Tribunal Fiscal no surge que éste tenga la atribución de dictar medidas cautelares. Al respecto, ante un requerimiento de índole similar al presente, la Sala IV de esta Cámara, con una integración distinta a la actual, en la Sentencia de fecha 13 de marzo de 2018 dictada en autos 'Loma Negra Cía. Ind. Arg. SA' (TF28901-A), causa N° 15,080/2011- Res. 2212/2007 (EXP SIGEA 12607-108/09)", señaló que: "...Tampoco puede (el TFN) válidamente dictar medidas cautelares, facultad que no se encuentra expresa ni implícitamente reconocida en las normas que rigen su competencia (art. 159 de la Ley 11.683)". En ese mismo sentido, esa misma Sala, el 2 de octubre de 2001, en autos 'GRUNBAUM, Rico y Daucourt SAI-CyF (TF 18573-I) c. DGI' señaló que "...y siendo que la competencia es una institución de orden público no corresponde extenderla por vía analógica... el Tribunal Fiscal no está habilitado para conocer la cuestión debatida en autos, debiéndose dejar sentado además que la competencia del citado organismo no alcanza a cualquier cuestión relacionada con la materia tributaria o aduanera por más compleja que esta resulte, sino exclusivamente a aquéllas que resulten del texto de la ley de su creación". Este enfoque restrictivo resulta más justificado si se advierte que los vocales de dicho Tribunal carecen de las prerrogativas de los tribunales judiciales, incluso en cuanto a disponer la ejecución forzosa contra el Estado de las medidas que ordenan. En el caso 'Ángel Estrada' (Fallos 328:651) se recordó —en relación con las potestades de un ente regulador al que la ley atribuía funciones jurisdiccionales— que 'una eventual decisión condenatoria dictada por el ente regulador sobre el punto carecería de autoridad de cosa juzgada y no sería susceptible de cumplimiento forzoso conforme las reglas relativas a la ejecución de sentencias, pues la ley respectiva no les ha otorgado estas cualidades a las decisiones del organismo'. Por ende, y sin dejar de reconocer las diferencias entre un ente regulador y el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto interesa a la cuestión planteada es evidente que no puede hacerse una interpretación analógica o extensiva de facultades que claramente la ley no le ha otorgado".

Conclusión: Tal como expusimos hace un tiempo con el Dr. Pablo Garbarino (2) el Tribunal Fiscal de

medidas-cautelares-proceso-penal-su-admision-exige-requisitos-previstos-arts-195-al-208-cpcc-nv30215-2021-06-15/123456789-Oabc-512-03ti-lpsseaddevon?&o=110&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema%5B5%2C1%5D%7COrganismo%5B5%2C1%5D%7CAutor%5B5%2C1%5D%7CJurisdicci%3F3n/Nacional%7CTribunal%5B5%2C1%5D%7CPublicaci%3F3n%5B5%2C1%5D%7CColecci%3F3n%20tem%Eltica%5B5%2C1%5D%7CTipo%20de%20Documento/Jurisprudencia&t=158850

(4) BASALDÚA, Xavier, "Importancia de la jurisdicción especiali-

la Nación se encuentra autorizado a dictar medidas cautelares, y posee funciones jurisdiccionales. Pues ese fue el espíritu de su creación. En segundo lugar, porque denegarle esta facultad tal como lo expone el letrado de esta causa el Dr. Alejandro Miguel Nacevich haciendo referencia al Dr. Peyrano "... el proceso no puede volverse contra el propio justiciable ni imponerle la condena de sus tiempos ni favorecer la muerte de sus prerrogativas jurídicas... el proceso no puede ser cómplice, ni reliquia". En tercer lugar, no es posible pensar que la administración tenga facultades para aplicar medidas cautelares, y no un tribunal especializado. En cuarto lugar, la propia naturaleza de la medida cautelar es garantizar que la sentencia de un proceso se cumpla y que la justicia no sea burlada. En quinto lugar, debe recordarse que, sin dudas, el TFN es el juez competente que entiende más que ninguno la causa, en cuyo seno se va a evaluar la prueba y los elementos que sirven de causa.

Por último y a fin de no ser reiterativos, tanto el Código Aduanero en su art. 1174 dispone que "el procedimiento ante el Tribunal Fiscal se regirá supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación... como la ley 11.683 en su art. 197 remite expresamente al Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, por lo tanto, entender que no tiene facultades cuando está expresamente prevista su remisión constituye una interpretación aislada del resto del ordenamiento jurídico en la materia". En efecto el art. 1174 del CA establece que "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal se regirá supletoriamente por las normas del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, salvo cuando se trate de infracciones, supuesto en que será de aplicación el Código de Procedimientos en lo Criminal para la Justicia Federal y los Tribunales de la Capital y Territorios Nacionales". Acá estamos hablando de medidas cautelares que se encuentran legisladas en el art. 195 y cc. del Cód. Proc. Civ. y Com. Pues aún, suponiendo que en materia de sanciones corresponde aplicar el código de Procedimiento Criminal para la Justicia Federal, en materia de Medidas cautelares en el proceso penal: su admisión exige los mismos requisitos previstos en los arts. 195 al 208 del Cód. Proc. Civ. y Com. (3). Por lo tanto, no hay ninguna duda de su aplicación.

Finalmente quiero recordar también las palabras de nuestro querido profesor Dr. Xavier Basaldúa (4) uno de los máximos doctrinarios del Derecho Aduanero Argentino: "...En conclusión, en el presente en la Argentina la jurisdicción especializada en materia aduanera se halla consagrada a nivel del Tribunal Fiscal de la Nación, con la existencia de tres Salas con competencia exclusivamente aduanera. En cambio, en la instancia superior, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, los integrantes de sus cinco Salas no se hallan necesariamente especializados en Derecho aduanero, pues son elegidos, básicamente, por sus antecedentes y conocimientos en Derecho administrativo".

**Cita online:** TR LALEY AR/DOC/915/2025

zada en materia aduanera. Situación en argentina", Revista del Instituto Argentino de Estudios Aduaneros. <https://www.iaeae.org.ar/global/img/2013/12/X-Basald%C3%BAa-Juridicci%C3%B3n-Especializada-Aduanera.pdf>. Este trabajo se basa en la ponencia presentada por el Dr. Ricardo Xavier BASALDÚA en la Reunión Mundial de Derecho Aduanero celebrada en Buenos Aires, Argentina, los días 5 y 6 de agosto de 2011. Dicha ponencia fue publicada en la Revista Impuestos de octubre 2011 y es publicada con autorización del autor y de la dirección de dicha revista.