

LA LEY

Derecho Tributario

Directora **Ariadna L. Artopoulos** | Coordinadora **María Agustina Salatino**

Tributación nacional e internacional | Doctrina

La incertidumbre codificada:
el instrumento multilateral
y el riesgo sistémico para
las *startups* en Latinoamérica



Fausto Geremia

Abogado (UBA, con Orientación en Derecho Tributario). Posgrado en Finanzas (UCA). Maestría en Derecho Tributario (UTDT). Programa Semestral de Intercambio LLM (The University of Texas at Austin). Fundador de Geremia&Co. Especialista en Derecho Tributario Internacional. Docente en la UBA y en diversos programas de posgrados (UTDT y ORT Uruguay). Orador en la Comisión de Tributación Internacional de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales (AAEF) y en el CPCECABA. Autor de diversas publicaciones para revistas de especialidad como *Tax Notes International*. Condecorado con la Mención Especial 13º IFA LATAM 2025 y reconocido en el *ranking International Tax Review*.

Sumario: I. Introducción: la tesis de la incertidumbre codificada.— II. La erosión de la certeza PRE-BEPS: el giro jurisprudencial hacia la sustancia y la “moral fiscal”.— III. El arsenal del MLI y el nuevo paradigma de la discrecionalidad.— IV. El choque de paradigmas: el ecosistema *startup* frente a la incertidumbre codificada.— V. Conclusiones: hacia un equilibrio necesario entre la lucha antiabuso y el fomento a la innovación.

Tributación nacional | Doctrina

06 **Análisis sobre la declaración jurada rectificativa en menos**
Reflexiones que impone, a la luz de una reglamentación pendiente
Irina Mizrahi

11 **De la sordera administrativa al reconocimiento: luz verde a la compensación para responsables sustitutos**
Andrés Chacra

14 **Un límite judicial al poder tributario provincial: el caso “Agropedascoll S.A. c. Provincia de Formosa” de la Corte Suprema de Justicia**
Daniel Ricardo Garcia

Tributación municipal | Doctrina

15 **La autonomía municipal y su alcance en materia tributaria a raíz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia**
Gastón F. Vidal Quera

Tributación local | Nota a fallo

13 **COMERCIO INTERJURISDICCIONAL**
Medida cautelar procedente. Impugnación de normas locales que crean aduanas internas. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Casos que corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema. Disidencia.
CS, “Agropedascoll S.A. c. Formosa, Provincia de s/acción declarativa”, 16/10/2025.

Tributación municipal | Nota a fallo

17 **EJECUCIÓN FISCAL**
Tasa de seguridad e higiene. Pretensión de cobro improcedente. Empresa que no tiene local propio.
CS, “Western Union S.R.L. c. Municipalidad de Merlos/ ordinario”, 10/04/2025.

18 **La prohibición de duplicar la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene: El caso “Western Union c. Municipalidad de Merlo”**
José Rafael de las Heras

Tributación aduanera | Doctrina

20 **Regalías y condición de venta: el Talón de Aquiles de la valoración**
Milagros Denise di Iorio Visser

Derecho Penal Tributario | Doctrina

24 **Coexistencia de sanciones penales y tributarias: ¿una discusión sin fin?**
Manuel Torrallardona

I. Introducción: la tesis de la incertidumbre codificada

El 29 de septiembre de 2025, la República Argentina depositó, ante la Secretaría General de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el instrumento de ratificación del Instrumento Multilateral (MLI, por sus siglas en inglés, *Multilateral Instrument*), lo que representa un punto de inflexión en la política fiscal internacional argentina **(1)**. Este hito, que unifica y moderniza la red para evitar los Convenios de Doble Imposición (CDI) bajo un estándar homogéneo, paradójicamente da origen a la tesis central de este trabajo: lejos de consolidar la certeza, el nuevo andamiaje normativo ha codificado la incertidumbre.

El cambio de paradigma es fundamental. La discusión en la era pre-BEPS giraba en torno a la duda sobre la aplicabilidad de una norma antiabuso; ahora, la certeza es que se aplicará un estándar intrínsecamente vago: el Test de Propósito Principal (PPT, por sus siglas en inglés, *Principal Purpose Test*). Este mecanismo, que opera como una Norma Antiabuso General (GAAR, por sus siglas en inglés, *General Anti-Avoidance Rule*) de base convencional, reemplaza la previsibilidad del principio de legalidad por un nuevo paradigma de alta discrecionalidad, desplazando el análisis desde el cumplimiento objetivamente verificable hacia una valoración subjetiva de la intención del contribuyente. Si bien la decisión soberana de adoptar los estándares de la “Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) ya ha sido tomada **(2)**, es esta consagración de la discrecionalidad la que impone un examen crítico sobre sus efectos sistémicos en la seguridad jurídica **(3)**.

Mientras la doctrina se ha centrado en el impacto del MLI sobre las grandes multinacionales, este artículo introduce una perspectiva novedosa al analizar cómo este escenario de inseguridad jurídica impacta de forma desproporcionada sobre un actor clave para la innovación: el ecosistema *startup*. Se argumentará que los modelos de negocio de estas empresas —caracterizados por su agilidad, necesidad de capital global y una operación enfocada en la supervivencia (*runway*)— chocan

frontalmente con la lógica deliberativa y la subjetividad del nuevo estándar fiscal. El objetivo es, por tanto, analizar los riesgos sistémicos que esta “incertidumbre codificada” genera para el motor de la nueva economía en Latinoamérica.

II. La erosión de la certeza PRE-BEPS: el giro jurisprudencial hacia la sustancia y la “moral fiscal”

Para comprender la magnitud del cambio que impone el MLI, es ineludible analizar el paradigma que lo precedió y las tensiones que provocaron su agotamiento. La arquitectura fiscal internacional se erigió sobre un pilar fundamental: la seguridad jurídica, manifestada a través del principio de legalidad. Este marco de reglas claras y predecibles no solo otorgaba certeza a los contribuyentes, sino que legitimaba la economía de opción como un derecho a estructurar los negocios de la forma fiscalmente menos onerosa dentro de los márgenes de la ley (ver subpunto II.1. *infra*).

Sin embargo, en respuesta a planificaciones fiscales eficientes que resultaban en situaciones de doble no imposición o de alícuotas mínimas de imposición a nivel grupo **(4)**, las administraciones tributarias y, crucialmente, los tribunales —especialmente en Latinoamérica— comenzaron a erosionar este modelo. Se importaron conceptos como la “moral fiscal para cuestionar resultados considerados indeseables, aunque legalmente válidos **(5)**. Este giro, reflejado en precedentes como “Molinos Río de la Plata” (CS, Argentina) **(6)** y “Arrendadora Móvil” (CS, Perú) **(7)**, impuso una exigencia pretoriana de demostrar un “propósito de negocio extrafiscal”, evidenciando la crisis de un sistema que, incapaz de dar respuestas dentro de su propia lógica, demandaba la respuesta codificada que finalmente traería el Proyecto BEPS **(8)** (ver subpunto II.2. *infra*).

II.1. La seguridad jurídica y la economía de opción como pilares de la planificación fiscal internacional

El paradigma que regía la planificación fiscal internacional en la era pre-BEPS se fundamentaba en un pilar esencial para el Estado de Derecho: la seguridad jurídica. Este principio, cuya primera formulación se remonta al requisito de certeza de Adam Smith **(9)**, exige que toda carga tributaria

sea clara, predecible y no arbitraria, permitiendo a los contribuyentes conocer con antelación las consecuencias de sus actos. En materia tributaria, la seguridad jurídica se materializa a través del principio de legalidad, que no solo impone la preexistencia de una ley para la creación de un tributo, sino que constituye una garantía sustancial de representatividad (*non taxation without representation*).

Sobre esta base de certeza normativa, se consolidó el derecho a la economía de opción, reconocido internacionalmente en el célebre principio del Duque de Westminster. La Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) ratificó este criterio, al sostener que no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal **(10)**. Así, la combinación de reglas previsibles y el derecho a la planificación fiscal legítima configuraron el marco rector que, durante décadas, otorgó certidumbre a la inversión transfronteriza y permitió planificaciones fiscales eficientes que —*a posteriori*— fueron tachadas de “agresivas”.

II.2. El giro hacia la sustancia: la creación pretoriana del “propósito de negocio extrafiscal”

El paradigma de la legalidad estricta entró en crisis **(11)** cuando su aplicación literal comenzó a generar resultados que, aunque formalmente intachables, eran percibidos por las administraciones tributarias como contrarios al espíritu del sistema: la doble no imposición y las tasas mínimas de imposición a nivel grupo. Esta tensión obligó a los tribunales de la región a intervenir, y en sus decisiones comenzaron a delinear un nuevo estándar de análisis. Ya no bastaba con que una estructura cumpliera con la letra de la ley; ahora, debía superar un escrutinio de sustancia económica, introduciendo *de facto* un criterio subjetivo. Este giro impuso a los contribuyentes una nueva carga: demostrar que sus decisiones estaban motivadas por un “propósito de negocio extrafiscal” genuino, más allá del mero ahorro impositivo.

Este cambio de enfoque se cristalizó en fallos paradigmáticos. En el caso “Molinos”, la Corte Suprema, frente a una estructura que utilizaba una sociedad plataforma en Chile para canalizar dividendos logrando una doble no imposición, invocó

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

(1) Este depósito pone en marcha un cronograma preciso. El MLI entrará en vigor para Argentina el 1 de enero de 2026. Consecuentemente, sus disposiciones comenzarán a surtir efecto: (i) para impuestos retenidos en la fuente, sobre montos pagados a no residentes a partir del 1 de enero de 2026; y (ii) para los demás impuestos, sobre períodos fiscales que comiencen a partir del 1 de julio de 2026 (es decir, para el período fiscal 2027 en contribuyentes con cierre en diciembre).

(2) PORPORATTO, P., “Instrumento Multilateral del proyecto BEPS aprobado en Argentina: ¿cuáles serán los efectos sobre los Convenios Tributarios cubiertos?”, Mercojuris.com, 17 de agosto de 2025.

(3) Para un análisis más profundo sobre la evolución del principio de legalidad y el impacto del Proyecto BEPS en la seguridad jurídica desde una perspectiva latinoamericana, véase GEREMIA, F., “La seguridad jurídica en la era post-BEPS: del principio de legalidad a la valoración de la moral fiscal. Una perspectiva latinoamericana”, Rev. de Trib. AAEF, 2023, 45, Cita Online: IJ-DCCCLXXIX-992; y en DTE, 2024, 528, Cita Online: IJ-DCCCXCVI-417.

(4) Los casos más característicos de esta etapa fueron los que concluyeron en los reconocidos casos “Luxemburgo”, “Apple”, “Starbucks”, entre otros. En el caso puntual del Grupo Apple, según la Comisión Europea, las *tax rulings* habían reconocido una alícuota efectiva en el impuesto sobre la renta de sociedades de menos del 1% durante los períodos 1999 a 2014.

(5) REY, Daniela C. en “Convenios para evitar la doble imposición. Últimos convenios que han entrado en vigor o recientemente modificados en Argentina”, publicado en La Ley IMP - Práctica Profesional 2018-XLI, 79.

(6) Arg. Fallos: 344:2175.

(7) Sentencia en Casación N° 34212-2023-LIMA, emitida el 15 de mayo del 2024.

(8) BRACCIA, M. F. - VERSTRAETEN, A. A., “Argentina - Global Tax Treaty Commentaries - Country Policy & Practice”, Country Tax Guides IBFD, 1 de julio de 2020.

(9) SMITH, Adam en “Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones”, Fondo de Cultura Económica, México DF, 1987, 1ª ed. en español, 5ª reimp. Citado

por SPISSO, Rodolfo R. en “Derecho Constitucional Tributario”, Ed. Abeledo Perrot, 7a edición actualizada, Capítulo X, “Seguridad jurídica”, 2. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”

(10) Arg. Fallos: 241:210 y 308:215, entre otros.

(11) La crisis financiera de 2008 marcó un punto de inflexión en la tributación internacional, generando un consenso global sobre la necesidad de combatir las prácticas de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS). A partir de este evento, la comunidad internacional intensificó sus esfuerzos de cooperación fiscal, enfocándose en la transparencia y el intercambio efectivo de información para contrarrestar los principales esquemas de evasión. Este nuevo contexto, impulsado por el descontento público ante las planificaciones fiscales agresivas de las empresas multinacionales, sentó las bases para que la OCDE, a solicitud del G20, diseñara el Plan de Acción BEPS. Dicho plan formalizó el “giro a la sustancia” como el nuevo paradigma de la fiscalidad internacional, priorizando la coherencia, la transparencia y la alineación de la tributación con la creación de valor económico real.

una “confluencia armónica de principios” —como la buena fe y el objeto y fin del tratado— para aplicar la cláusula antiabuso doméstica y desconocer los beneficios del convenio. De manera similar, aunque en un contexto normativo distinto, la Corte Suprema del Perú en “Arrendadora Móvil” reinterpreto la cláusula de “beneficiario efectivo” de un convenio, no como un requisito objetivamente verificable, sino como un *test* subjetivo de sustancia económica, negando el beneficio a una sociedad instrumental que carecía de capacidad operativa y financiera real (12).

Estos precedentes, por tanto, no se anticiparon al MLI; más bien, ilustran un fenómeno de mayor calado: la aplicación retroactiva de un estándar de sustancia, propio del naciente consenso BEPS, a hechos y estructuras concebidos bajo la estricta legalidad de la era anterior. La judicatura, al valorar las conductas desde parámetros subjetivos que excedían la letra de los convenios, priorizó la sustancia sobre la forma no como una simple evolución, sino como una recalificación *de facto* del pasado. De este modo, sentaron las bases para el análisis subjetivo que hoy domina la fiscalidad internacional, validando un método que el MLI no inventaría, sino que se limitaría a codificar.

III. El arsenal del MLI y el nuevo paradigma de la discrecionalidad

El MLI dota a los Estados de un sofisticado arsenal antiabuso, pero su análisis revela una dualidad fundamental en su filosofía regulatoria (13). Por un lado, introduce un conjunto de “reglas”, diseñadas como una respuesta técnica y predecible a esquemas de elusión específicos. Resulta razonable que la comunidad internacional buscara neutralizar asimetrías mediante normas objetivamente verificables, como las aplicables a entidades híbridas, la cláusula de Limitación de Beneficios (LOB, por sus siglas en inglés, *Limitation on Benefits*), los períodos mínimos de tenencia accionaria o las nuevas definiciones de Establecimiento Permanente. Estas Normas Antiabuso Específicas (SAARs, por sus siglas en inglés, *Specific Anti-Avoidance Rules*), al basarse en criterios estructurales, ofrecen un grado de certeza indispensable para la seguridad jurídica.

Por otro lado, y aquí reside el epicentro de la crítica de este trabajo, el MLI consagra un “estándar” de naturaleza eminentemente subjetiva y discrecional: el PPT. A diferencia de una regla, un estándar no ofrece una guía de conducta *ex ante*, sino que delega en la administración la facultad discrecional de evaluar *ex post* la intención del contribuyente. Este mecanismo, que opera como una GAAR, de base convencional, y que se apoya en el nuevo lenguaje interpretativo del Preámbulo, es la verdadera fuente de la “incertidumbre codificada”.

A continuación, se analizará este arsenal en detalle. Primero, se examinarán las reglas objetivas como un contrapunto de certeza relativa (ver subpunto III.1. *infra*). Segundo, se profundizará en el

estándar subjetivo del PPT como epicentro de la nueva discrecionalidad (ver subpunto III.2. *infra*). Tercero, se desglosarán las fuentes conceptuales de la incertidumbre que este estándar genera (ver subpunto III.3. *infra*). Finalmente, se demostrará a través de la jurisprudencia el triunfo de la subjetividad en la práctica (ver subpunto III.4. *infra*), redefiniendo así el equilibrio entre la lucha antiabuso y la previsibilidad normativa.

III.1. El contrapunto objetivo: las SAARs como anclas de certeza relativa

Como contrapunto a la incertidumbre, el MLI incorpora un conjunto de SAARs, diseñadas para neutralizar esquemas de elusión concretos mediante criterios mayormente objetivos. A diferencia del PPT, que indaga en la intención, estas reglas se activan ante la configuración de supuestos fácticos predefinidos, ofreciendo un grado de previsibilidad superior.

Nuestro país, en su adhesión, ha optado por incorporar un amplio abanico de estas herramientas, que funcionan como anclas de seguridad jurídica dentro del nuevo marco. Entre ellas se destacan las reglas para neutralizar los efectos de los instrumentos y entidades híbridas (arts. 3º a 5º, MLI), que se disparan ante asimetrías objetivas en la calificación fiscal entre dos jurisdicciones para prevenir la doble no imposición. Asimismo, se adoptó la cláusula de Limitación de Beneficios (LOB) en su versión simplificada, que condiciona el acceso a los beneficios del tratado a que el contribuyente califique como una “persona calificada” según una serie de requisitos estructurales y de actividad verificables (art. 7º, MLI) (14). Se suman a estas los períodos mínimos de tenencia de 365 días para acceder a tasas reducidas sobre dividendos o para gravar ganancias de capital en la venta de acciones de entidades con alto componente inmobiliario (arts. 8º y 9º, MLI), estableciendo un requisito temporal claro. Finalmente, se endurecen las reglas para evitar la elusión del estatus de Establecimiento Permanente, combatiendo la fragmentación artificial de actividades o el uso de acuerdos de comisión (art. 12 a 15, MLI).

Este conjunto de SAARs representa, por tanto, un contrapunto metodológico fundamental: demuestra que es posible diseñar normas antiabuso eficaces basadas en la arquitectura objetiva de una transacción, en lugar de recurrir a la volátil pesquisa de su intención. Sin embargo, la preeminencia que el nuevo estándar otorga al PPT sobre estas reglas objetivas revela una elección deliberada por parte de la comunidad tributaria internacional, liderada por las administraciones fiscales. Resultó institucionalmente más simple adoptar una solución que dota de un poder discrecional inmenso al fiscalizador, aun a costa de erosionar el principio de legalidad, que diseñar soluciones más complejas que resguardaran los derechos de los contribuyentes. Este enfoque, concebido con las grandes corporaciones multinacionales en mente, adelanta una de las tesis centrales de este trabajo: su lógica no fue pensada para el ecosistema *startup*, donde, como se verá, la optimización fiscal es una condición de supervivencia.

III.2. El epicentro de la subjetividad: el Preámbulo y el PPT

El epicentro de la nueva incertidumbre reside en la sinergia de dos elementos clave que introduce el MLI: un marco interpretativo y una herramienta de aplicación.

En primer lugar, el Preámbulo modificado (art. 6º, MLI) adquiere una nueva y potente “función hermenéutica”. Al establecer como fin explícito del convenio el evitar la doble imposición “sin crear oportunidades para la no tributación o la tributación reducida”, provee una herramienta de interpretación fundamental, alineada con la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que obliga a analizar las normas a la luz de su objeto y fin.

Este mandato teleológico se materializa a través de una poderosa herramienta de aplicación: PPT, previsto en el art. 7º del MLI. Esta norma, que opera como una GAAR de base convencional, permite a la autoridad fiscal denegar un beneficio si resulta razonable concluir que obtenerlo fue uno de los propósitos principales de la transacción (15). Su naturaleza de estándar amplio, vago y con un componente subjetivo predominante exige indagar sobre la intención del contribuyente, en lugar de una mera verificación de requisitos objetivos.

Es esta combinación —un fin interpretativo amplio y un mecanismo de aplicación discrecional— la que consagra el nuevo paradigma, desplazando el análisis desde la legalidad objetiva hacia una valoración subjetiva de la intención, núcleo de la “incertidumbre codificada”.

III.3. Las fuentes de la incertidumbre: un análisis de los vacíos conceptuales del PPT

El Test de Propósito Principal (PPT), si bien se presenta como la solución estándar contra el abuso de convenios, adolece de una serie de vacíos conceptuales y ambigüedades que lo convierten en una fuente de profunda inseguridad jurídica. Esta incertidumbre no es accidental, sino que emana de su propia estructura como estándar subjetivo, generando costos y dificultades en la evaluación de riesgos que pueden desalentar la actividad económica (16). A continuación, se analizan las principales fuentes de esta incertidumbre.

En primer lugar, su núcleo es el alto grado de subjetividad al definir qué constituye un “propósito principal”. El PPT funciona como un concepto jurídico indeterminado, cuya aplicación no puede preverse con certeza, ya que depende de la apreciación de las circunstancias particulares de cada caso. Introduce un desequilibrio en la carga probatoria: la administración solo necesita “concluir razonablemente” que existió un propósito fiscal, mientras que el contribuyente debe “demostrar

(12) BRACCIA, M. F., “La cláusula del beneficiario efectivo y la sustancia económica”, Taxlatam.com, 3 de mayo de 2022.

(13) GOLDEMBERG, C., “Cambios en los convenios de doble imposición por aprobación del MLI”, Andersen Insights, 28 de agosto de 2025.

(14) ARTOPOULOS, A. L. - VARELA, P. S., “Reconstrucción de la red de tratados”, Documento de Relatoría Nacional Argentina, IFA Congress 2020.

(15) CARBONE, S., “El Instrumento Multilateral de la OCDE y la redefinición del propósito de negocios en la fiscalidad internacional. Un análisis técnico-jurídico en el marco de la Ley 27.788”, Mercojuris.com, 7 de julio de 2025.

(16) TEIJEIRO, G. O. - VÁZQUEZ, J. M., “The Application of the Principal Purpose Test and Domestic General Anti-Avoidance Rules and Specific Anti-Avoidance Rules in Latin America: In Search of Legal Certainty”, Bulletin for International Taxation, 2023 (volume 77), No. 9.

objetivamente” que el beneficio se alinea con el fin del tratado. Esta naturaleza subjetiva, centrada en un elemento intencional, otorga una discrecionalidad excesivamente amplia a las autoridades y abre la puerta a valoraciones basadas en un juicio moral que excede la letra de la ley (17).

En segundo lugar, la aplicación del PPT exige una difícil evaluación de las actividades económicas genuinas. Determinar si una operación posee una justificación económica distinta del propósito fiscal es una cuestión de hecho compleja de acreditar. La administración puede presumir la ausencia de una razón de negocios, desplazando la carga de la prueba al contribuyente, quien debe demostrar la existencia de motivaciones comerciales reales a través de factores como la presencia de empleados, activos y capacidad de decisión.

Esto complica la diferenciación entre la planificación fiscal legítima y el abuso, una dificultad que se agudiza ante la ausencia de precedentes judiciales que funcionen como un “puerto seguro” (*safe harbour*) para los contribuyentes. Dicha carencia no es casual, sino una consecuencia directa de la naturaleza del PPT: al ser un estándar y no una regla (18), su significado solo se materializa *ex post*, una vez que es aplicado a un caso concreto, impidiendo la existencia de guías de conducta previas y ciertas que ordenen a los contribuyentes.

Finalmente, la incertidumbre se magnifica por la complejidad de su interacción con el resto del ordenamiento jurídico. El PPT debe coexistir con las GAARs y SAARs domésticas, cuya prelación puede ser ambigua. Además, la aplicación del MLI no es uniforme, ya que las distintas reservas y elecciones de cada país generan “disparidad entre países signatarios”, creando una red de tratados fragmentada.

A esto se suma el problema de la aplicación temporal. La jurisprudencia de la región ya ha demostrado una clara tendencia a aplicar principios que emergieron del Proyecto BEPS de manera retroactiva a hechos ocurridos bajo un marco normativo anterior. La incorporación explícita del PPT a los convenios a través del MLI, por tanto, no solo co-

difica un estándar subjetivo, sino que genera el riesgo de que los tribunales se sientan aún más facultados para aplicarlo de forma expansiva a estructuras preexistentes, contraviniendo el principio de reserva de ley.

Esta tensión entre la discrecionalidad fiscal y la seguridad jurídica ha generado respuestas judiciales notables fuera de la región. En un reciente y paradigmático fallo, la justicia india ha sentado un precedente que busca precisamente limitar la arbitrariedad en la aplicación del PPT, estableciendo un umbral de exigencia elevado para las administraciones tributarias (19). Esta confluencia de factores —un estándar subjetivo, la falta de precedentes, una aplicación fragmentada y muchas veces de forma retroactiva— permitirían que los tribunales, en defensa de los contribuyentes y del principio de seguridad jurídica, invaliden la aplicación del PPT por considerarlo excesivamente amplio y vago (20).

III.4. El triunfo de la subjetividad: análisis crítico del impacto del test del propósito principal

El triunfo del estándar subjetivo sobre las reglas objetivas no es una mera hipótesis teórica, sino una realidad palpable en la jurisprudencia reciente de la región. Incluso en casos donde existían SAARs aplicables, como la cláusula de “beneficiario efectivo”, los tribunales han optado por trascender el análisis técnico y formal para realizar una valoración de la sustancia económica y el propósito de negocio, anticipando la lógica del PPT.

El precedente “Arrendadora Móvil” (Perú) es un claro ejemplo de esta tendencia, donde la discusión sobre el cumplimiento de los requisitos formales para ser “beneficiario efectivo” fue desplazada por una indagación sobre la ausencia de sustancia económica de la entidad receptora de la renta.

Sin embargo, el caso que grafica con mayor contundencia cómo opera esta nueva discrecionalidad es “Forestal Aurora” (Chile) (21). Aunque la

controversia en este caso se centra en la aplicación de una GAAR doméstica, su razonamiento judicial es un análogo funcional perfecto del poder que el PPT otorga ahora a las administraciones tributarias en el ámbito de los convenios.

Para demostrarlo, a continuación, se analizará cómo esta discrecionalidad opera en la práctica a través del caso “Forestal Aurora” (ver subpunto III.4.a. *infra*); luego, se presentará el dictamen en “Praxair” como un anclaje de objetividad y límite conceptual a la arbitrariedad (ver subpunto III.4.b. *infra*); y finalmente, se expondrá la paradoja institucional que surge de este choque de paradigmas (ver subpunto III.4.c. *infra*).

III.4.a. La discrecionalidad en acción. El caso “Forestal Aurora”

El caso “Forestal Aurora”, primer precedente que valida la aplicación de la norma general antielusión doméstica en materia tributaria en Chile, es un claro exponente de la discrecionalidad en acción y del triunfo de la subjetividad. En esta causa, una entidad financiera extranjera, perteneciente al mismo grupo económico, otorgó un préstamo a su filial chilena. La estructura cumplía con todos los requisitos formales de la ley vigente en ese momento, superaba las pruebas de las normas de precios de transferencia y subcapitalización e incluso la entidad acreedora, se inscribió y fue validada anualmente por la propia administración fiscal en el registro correspondiente (22). Dicho cumplimiento, permitía que los intereses remitidos al exterior tributaran a la tasa reducida del 4%, en lugar de la general del 35% (23).

Sin embargo, el mensaje de los tribunales chilenos fue contundente: la legalidad formal es insuficiente. La judicatura aplicó la figura del abuso de las formas jurídicas para anular el beneficio fiscal. Se concluyó que la estructura era “artificial” porque la interposición de la entidad financiera carecía de una razón económica genuina extrafiscal, dado que el grupo ya disponía de los fondos necesarios.

En consecuencia, se determinó que la calificación de la entidad del exterior como “institución financiera” a efectos de la norma había sido forzada con el único fin de acceder indebidamente al beneficio. Este fallo consagra, por tanto, el triunfo de la subjetividad sobre la certeza de la norma. A pesar de que el contribuyente cumplió con todos los requisitos legales y obtuvo la validación formal de la propia administración, su estructura fue desmantelada fiscalmente, no por un incumplimiento legal, sino por una valoración discrecional sobre su propósito (24). Este precedente es una demostración práctica del poder que herramientas como el PPT otorgan a las autoridades en la era del MLI: la capacidad de anular los efectos

(17) WEBER, D., “The Reasonableness Test of the Principal Purpose Test Rule in OECD BEPS Action 6 (Tax Treaty Abuse) versus the EU Principle of Legal Certainty and the EU Abuse of Law Case Law”, *Erasmus Law Review*, 2017, vol. 10, No. 1. Si bien la introducción de un estándar subjetivo genera incertidumbre, parte de la doctrina europea sostiene que el diseño del PPT no es necesariamente contrario al principio de seguridad jurídica. Weber, por ejemplo, argumenta que el “test de razonabilidad” exige un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias relevantes, impidiendo que las autoridades fiscales denieguen beneficios basándose en meras presunciones o en el simple efecto fiscal de la operación. Desde esta perspectiva, el estándar buscaría objetivar la intención a través de un análisis fáctico riguroso, lo que, en teoría, limitaría la discrecionalidad y protegería la certeza del contribuyente.

(18) La distinción es fundamental: una regla determina y anuncia el contenido del derecho de forma anticipada (*ex ante*). Por el contrario, un estándar carece de este contenido predefinido y su significado se construye a través de su aplicación a un caso concreto (*ex post*). Esto genera una incertidumbre inherente, ya que, para conocer el alcance jurídico del estándar, los contribuyentes deben esperar la resolución de casos judiciales que sirvan como guía de conducta.

(19) PATNAIK, S. R., “Delhi ITAT delivers one of the first decisions dealing with Principal Purpose Test”, *tax.cyrilamarchandblogs.com*, 10 de junio de 2025 [analizando el fallo SC “Lowy P.I. (LUX) S.A.R.L. v. ACIT”]. Es revelador que, en una de las primeras interpretaciones judiciales del PPT en una economía emergente clave, el Tribunal de Apelaciones de Impuestos sobre la Renta de Delhi haya optado por un estándar de aplicación sumamente alto para proteger la seguridad jurídica. El tribunal sostuvo que la invocación del PPT debe restringirse a los “casos más raros” que involucren fraude o transacciones ficticias, exigiendo a la autoridad fiscal un estándar de prueba riguroso y oneroso, basado en “evidencias convincentes y contundentes” y no en meras sospechas. Este enfoque demuestra cómo, ante la vaguedad del estándar, un poder judicial puede optar por elevar la vara probatoria para limitar la discrecionalidad administrativa y otorgar certeza a las inversiones genuinas.

(20) En este sentido, en 2013, el Tribunal Constitucional de Francia declaró inconstitucional una regla similar a la regla PPT. En ese caso, la GAAR trabajaba con el concepto de “propósito principal”, que se consideró violatorio del texto constitucional por violar, entre otros, el principio de seguridad jurídica. *Conseil constitutionnel, Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, Loi de finances pour 2014*.

(21) Corte de Apelaciones de Concepción, “Servicio de Impuestos Internos con Forestal Aurora SpA”, 04/08/2025, Ingreso Corte N° 51-2024.

(22) SILVA PARADA, M. - CORTÉS VIVANCO, J., “SII con Forestal Aurora Spa, comentario respecto la primera sentencia sobre elusión dictada en Chile”, *Rev. de Derecho Tributario U. de Concepción*, 2024, vol. 15, ps. 151-179.

(23) TTrib. y Aduanero de la región de Ñuble y la región del Biobío, “Servicio de Impuestos Internos con Forestal Aurora SpA”, 19/03/2024, RIT N° GS-10-00039-2022.

(24) Corte de Apelaciones de Concepción, “Servicio de Impuestos Internos con Forestal Aurora SpA”, 04/08/2025, Ingreso Corte N° 51-2024.

de una transacción formalmente incuestionable a través de una indagación sobre la intención, consolidando un nuevo estándar donde la sustancia, interpretada por el fiscalizador, prevalece sobre la letra de la ley.

III.4.b. El “elemento objetivo” como límite conceptual. El dictamen de la PGN en “Praxair” (25)

Frente al avance de la discrecionalidad, el dictamen de la Procuración General de la Nación en el caso “Praxair” emerge como un contrapeso conceptual de suma relevancia. Si bien analiza un caso previo a la vigencia del MLI en Argentina, su razonamiento introduce un estándar de análisis que se alinea directamente con el “elemento objetivo” del PPT.

La Procuración sostuvo que para denegar un beneficio convencional no basta con que la administración afirme que una estructura tuvo como finalidad principal un ahorro fiscal (elemento subjetivo). Por el contrario, la autoridad fiscal tiene la carga de demostrar que la concesión de dicho beneficio “resultaba contraria al objeto y fin de dicho tratado”. Este enfoque representa un límite conceptual fundamental a la potestad fiscalizadora, pues obliga a desplazar el análisis desde una indagación sobre la intención del contribuyente hacia un riguroso examen jurídico sobre el propósito y alcance de la norma convencional (26).

Al exigir que se pruebe la incompatibilidad entre el resultado obtenido y la finalidad del tratado, este criterio funciona como un ancla de objetividad que mitiga la arbitrariedad y preserva la seguridad jurídica. Sin embargo, y a pesar de que la doctrina que emerge de dicha opinión es muy valiosa, la jurisprudencia mayoritaria en “Molinos”, así como la de otros tribunales inferiores de Argentina y la región, sistemáticamente omiten este análisis elemental y cuestionan las planificaciones fiscales con base en valoraciones subjetivas sobre la base del propósito de negocio y omiten el análisis objetivo respecto al objeto y fin de las normas.

En este nuevo paradigma de discrecionalidad, la judicatura asume un rol preponderante como garante final de la seguridad jurídica. Por ello, desde este trabajo se postula la necesidad de que los tribunales de la región incorporen activamente el estándar del “elemento objetivo” al momento de resolver estas controversias. Al hacerlo, se reconduce la discusión desde una volátil pesquisa sobre la intención del contribuyente hacia un riguroso análisis jurídico sobre el propósito y los límites de la norma, única vía para alcanzar un equilibrio entre la legítima lucha antiabuso y la protección de principios fundamentales del Estado de Derecho.

III.4.c. La paradoja institucional

Este accionar de la jurisprudencia de la región, que omite el análisis objetivo, devela una profunda paradoja institucional que yace en el corazón de la inseguridad jurídica. Por un lado, los Poderes Legislativos, en ejercicio de su soberanía, sancionan leyes y aprueban convenios que otorgan beneficios fiscales explícitos con el fin de atraer capital extranjero, fomentando así la creación de estructuras de inversión eficientes.

Por otro lado, el Poder Ejecutivo (a través de las administraciones tributarias), cuyos criterios de fiscalización a menudo oscilan al compás de los ciclos políticos y las prioridades económicas de turno, con la convalidación del Poder Judicial, utiliza estándares subjetivos no legislados para denegar esos mismos beneficios, tildando de “abusivas” a las estructuras que los contribuyentes diseñaron para acogerse a la norma. Esta contradicción sistémica, donde un poder del Estado incentiva lo que otro poder castiga, socava la previsibilidad del ordenamiento jurídico y deja a los inversores en una posición de absoluta vulnerabilidad regulatoria.

IV. El choque de paradigmas: el ecosistema *startup* frente a la incertidumbre codificada

Habiendo establecido el nuevo paradigma de discrecionalidad, este capítulo aplicará la tesis central de la “incertidumbre codificada” al actor económico donde el impacto es más agudo y existencial: el ecosistema *startup*. A continuación, se definirá el ADN de este modelo de negocio (ver subpunto IV.1. *infra*) para luego demostrar por qué la subjetividad inherente al PPT es incompatible con su dinámica (ver subpunto IV.2. *infra*).

IV.1. El ADN de la *startup*: cuando la supervivencia dicta la estrategia fiscal

El ecosistema de base tecnológica en Latinoamérica ha dejado de ser una promesa para consolidarse como un motor de crecimiento e innovación. Solo en el año 2024, el sector de *Venture Capital* en la región mantuvo un ritmo de inversión estable, alcanzando los USD 4500 millones en 751 transacciones, con una notable reactivación en Argentina que totalizó USD 412 millones en 62 rondas.

Para comprender el impacto del nuevo estándar antiabuso en este ecosistema, es crucial definir a la *startup* como una entidad económica radicalmente distinta a la empresa tradicional. No se trata de una pyme, sino de un emprendimiento concebido para la disrupción, la escalabilidad global y un crecimiento exponencial, operando bajo una lógica de alto riesgo a cambio de un alto retorno.

Su ciclo de vida no se mide por la rentabilidad trimestral, sino por su capacidad de alcanzar hitos de crecimiento validados a través de sucesivas rondas de inversión (semilla, serie A, etc.), lo que exige una agilidad operativa máxima para pivotar y capturar mercados a gran velocidad. Este modelo de negocio es, además, transnacional por defecto. El acceso al capital de riesgo (*Venture Capital*), indispensable para financiar el crecimiento, obliga a las *startups* latinoamericanas a operar “en el terreno de juego que los VCs definen”.

En la práctica, esto implica adoptar desde una etapa temprana estructuras corporativas interna-

cionales (27), ya que los inversores institucionales y los fondos más sofisticados, principalmente de Estados Unidos, no suelen invertir directamente en las sociedades operativas locales. La internacionalización no es una opción de crecimiento a futuro, sino una condición de entrada para ser invertible.

La existencia de una *startup* se gobierna por una métrica implacable: el “runway”, que representa su tiempo de vida operativa antes de agotar el capital. Cada decisión estratégica, desde una contratación hasta una campaña de *marketing*, se mide por su impacto en extender este plazo. Según datos de la Asociación para la Inversión de Capital Privado en América Latina (LAVCA), las *startups* de la región tardan, en promedio, 20 meses en avanzar hacia su siguiente ronda de financiación. Este dato cuantifica la presión existencial y explica por qué la maximización y preservación de los recursos es el objetivo primordial y constante.

En este ecosistema, el paradigma antiabuso que exige un “propósito de negocio extrafiscal” resulta anacrónico. Para una entidad cuya viabilidad depende de extender su *runway*, la planificación fiscal no es una mera optimización de ganancias, sino un imperativo estratégico. Una estructura fiscal ineficiente no reduce un margen de retorno de los accionistas; acorta directamente los meses de vida disponibles para alcanzar los hitos que exigen los inversores. Por ello, en este modelo de negocio, el “propósito fiscal” de minimizar la salida de caja por impuestos deja de ser un fin secundario para integrarse de forma inescindible en el propósito de negocio principal: extender el *runway* para alcanzar el siguiente hito de crecimiento.

IV.2. El riesgo de una “parálisis por análisis”: por qué la subjetividad del PPT es incompatible con la dinámica *startup*

Si bien por las propias características del ecosistema *startup*, la subjetividad del PPT podría conducir a una “parálisis por análisis” (28), en la práctica esto no sucede. La naturaleza de una *startup* es asumir riesgos y ejecutar con velocidad; detenerse a deliberar sobre cada posible interpretación futura de un estándar fiscal subjetivo es un lujo que no puede permitirse. La inacción, para una *startup*, es una sentencia de fracaso más segura que cualquier contingencia fiscal. Por ello, los fundadores y sus inversores iniciales avanzan priorizando la agilidad para capturar el mercado y la rapidez para cerrar rondas de capital.

Es aquí donde reside el verdadero peligro. Al no paralizarse, la *startup* no elimina el riesgo, sino que lo internaliza y pospone, creando una contin-

(25) Procuración General de la Nación, “Praxair Argentina SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, 13/06/2025, CAF 23439/2022/CA1/CS1.

(26) Para un análisis exhaustivo sobre el método y las fuentes hermenéuticas para la correcta interpretación de los convenios, y en particular sobre el “Método Fowler” que integra las reglas de la Convención de Viena con las de los modelos de convenio, véase BRACCIA, M. F., “Método para la correcta interpretación de los convenios para evitar la doble imposición”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), 2019, XL, p. 519.

(27) Como el modelo denominado en la jerga “Cayman Sandwich” o alguna versión simplificada.

(28) El concepto de “parálisis por análisis” describe un estado cognitivo y de toma de decisiones en el que un individuo o grupo, al enfrentarse a una situación compleja o de alta incertidumbre, sobre analiza las variables y alternativas a tal punto que el proceso de deliberación impide llegar a una conclusión o tomar una acción. En lugar de conducir a una mejor elección, el exceso de análisis se convierte en un obstáculo, generando inacción y la pérdida de la oportunidad que se pretendía aprovechar, un resultado particularmente perjudicial en entornos de alta velocidad como el de las *startups*.

gencia latente que opera como un “cisne negro” fiscal: un evento de baja probabilidad percibida, pero de altísimo impacto, listo para materializarse en el momento más inoportuno. Cada decisión estratégica se convierte en un punto de anclaje de este riesgo: el *timing* del “flip” se acelera asumiendo una futura disputa sobre su “propósito principal”; la estructura para rondas de inversión adopta el estándar del VC aceptando la contingencia sobre la sustancia de la sociedad *holding*; y la gestión de intangibles se define con agilidad, desconociendo que podrá ser cuestionada *ex post*. La incompatibilidad entre la dinámica *startup* y la incertidumbre del PPT no frena la innovación; la carga con un riesgo existencial y no cuantificado que puede detonar en una futura auditoría, en un proceso de *due diligence* o ante un cambio en el apetito de riesgo de los inversores (29).

Esta es la ironía final del nuevo estándar: si bien el Proyecto BEPS se concibió para afrontar los desafíos de la economía digital impulsada principalmente por este ecosistema *startup*, sus normas subjetivas antiabuso resultan anacrónicas para el ecosistema más innovador de dicha economía. Cuestionar la optimización fiscal en modelos de negocio donde esta es una herramienta de super-

vivencia, revela una profunda incomprensión de la lógica del *Venture Capital*. Demuestra que los redactores del nuevo orden fiscal, aun buscando regular el futuro, lo han hecho con herramientas conceptuales ancladas en el pasado.

V. Conclusiones: hacia un equilibrio necesario entre la lucha antiabuso y el fomento a la innovación

La ratificación del MLI no es una mera actualización técnica de la red de convenios; es la recalibración del pacto fiscal entre el Estado y el contribuyente global. Hemos transitado desde un paradigma donde la seguridad jurídica emanaba del cumplimiento de la ley (la certeza de la forma) a uno nuevo donde la legitimidad depende de la validación de la intención (la incertidumbre del propósito). El objetivo declarado de este nuevo orden es noble: combatir las estrategias de erosión de base imponible. Sin embargo, este artículo ha demostrado que su principal consecuencia no declarada es la codificación de una profunda incertidumbre, cuyos efectos son más agudos y potencialmente más dañinos en el ecosistema más icónico y dinámico de la economía digital: el de las *startups*.

El Test de Propósito Principal (PPT), como epicentro de esta discrecionalidad, impone una carga desproporcionada sobre el contribuyente, quien ahora debe anticipar el juicio subjetivo que la administración tributaria hará *ex post* sobre el “propósito” de su estructura de negocios. Esta tarea,

compleja para cualquier empresa, es casi un imposible para una *startup*, cuyo modelo de negocio exige estructuras ágiles y fiscalmente eficientes como condición de supervivencia. En este nuevo escenario, tras la ratificación del MLI, el Poder Judicial asume un rol fundamental como custodio de la seguridad jurídica. Los tribunales deben ser un baluarte contra la arbitrariedad, rechazando la aplicación de esta “incertidumbre codificada” de manera retroactiva a estructuras concebidas bajo la legalidad del paradigma anterior y estableciendo pautas interpretativas claras que aporten previsibilidad.

El verdadero desafío para el ecosistema *startup* en la era post-MLI, por tanto, no reside en la aplicación mecánica de estas nuevas herramientas, sino en el desarrollo de una hermenéutica sofisticada por parte de las administraciones y, fundamentalmente, de los tribunales. Es imperativo que aprendan a distinguir entre la planificación fiscal depredadora, que busca vaciar de sustancia la base imponible, y la planificación fiscal de supervivencia, que es una condición necesaria para que la innovación pueda nacer, crecer y competir a escala global desde Latinoamérica. Sin este equilibrio interpretativo, corremos el riesgo de que el legítimo y necesario combate contra el abuso fiscal del pasado se convierta, irónicamente, en el principal obstáculo para la creación de la riqueza del futuro.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2657/2025

(29) LARA YAFFAR, A. y HUYNH, Q., “Cómo las pruebas de propósito principal de LATAM impactan a las sociedades *holding*”, *Tax Management International Journal*, 3 de octubre de 2024 (traducción de KPMG México).

Tributación nacional | Doctrina

Análisis sobre la declaración jurada rectificativa en menos

Reflexiones que impone, a la luz de una reglamentación pendiente



Irina Mizrahi

Abogada (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Actualmente se encuentra cursando la Maestría en Tributación (UBA). Se desempeña como abogada independiente. Trabajó en diversos estudios de alto prestigio como EY, Bruchou & Funes de Rioja y Rosso Alba & Rougés. Reconocida en *International Tax Review* en la categoría “Rising Star” y “Women in Tax Leader” – Áreas de práctica “General Corporate Tax” – “Indirect tax”, en 2024 y 2025.

Sumario: I. Encuadre.— II. Con ustedes, la rectificativa en menos.— III. Reflexiones finales. Precisiones necesarias que podría traer la reglamentación pendiente y propuestas pensando en una eventual reforma tributaria.

I. Encuadre

La experiencia como abogada litigante en materia tributaria, por el momento siempre en defensa de los contribuyentes, me ha llevado a reflexionar en algunas oportunidades sobre la necesidad de estar discutiendo sobre algunas cuestiones que sustancialmente no evidenciarían interés fiscal.

No obstante, el Estado y el privado abocando recursos a ello.

La figura de la rectificativa en menos, contemplada en el art. 13 de la ley 11.683, encuadra en una de esas situaciones. En ocasiones el panorama más prístino no puede ser así advertido en una primera oportunidad administrativa, ni tampoco en una primera instancia judicial.

¿El inconveniente está en la ley o en su interpretación? Un poco y un poco, me arriesgo a decir. La ley podría ser más clara y el intérprete, más certero.

La reforma de la ley 27.430 (1) importó un paso adelante por parte del legislador, pero su intención no se ve acompañada por el organismo con su interpretación, y la norma, aun luego de esa modificación, continúa generando duda. Existiendo una reglamentación pendiente de dictado ¿podría aquella constituirse en la herramienta, que, dentro de su razonable función, aclare el panorama, brinde seguridad y reduzca

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

(1) BO 29/12/2017. Vigencia: el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial.

la litigiosidad en la materia? Lo veremos en este artículo.

II. Con ustedes, la rectificativa en menos

El art. 13 de la ley 11.683 consagra un principio general, en cuanto a la estabilidad de la declaración jurada y la responsabilidad que su contenido genera en el declarante. Esto ha permanecido inalterable luego de la reforma tributaria, la que introdujo novedades en cuanto a las excepciones a la prohibición de rectificar en menos el gravamen.

II.1. El escenario previo a la reforma de la ley 27.430

Bajo el texto anterior, la única excepción que admitía la ley refería a la existencia de errores de cálculo en la declaración. Su interpretación derivó en una interesante casuística.

José R. D'Agostino **(2)** distinguió dos escenarios en el análisis, rectificar la declaración jurada original, cuando el contribuyente ya pagó el impuesto conforme aquella; de pagar la obligación conforme la rectificativa presentada. A su criterio, cuando lo que se canceló es el impuesto rectificado, “la pretensión fiscal obligaría al contribuyente a ingresar un impuesto que, de antemano, se sabe irreal”. Mientras que, en el otro supuesto, en que el contribuyente ha pagado en exceso, el instituto tiende a evitar que el contribuyente pueda disponer del saldo a favor (diferencia entre el impuesto ingresado y luego rectificado en defecto) para su imputación a otra u otras obligaciones, sin la participación y el contralor del Fisco, quien se vería obligado a fiscalizar la obligación rectificada y de todas aquellas extinguidas con la diferencia del impuesto producto de la rectificación.

El autor citó una opinión, que es una perfecta pauta orientadora, aunque olvidada por el Fisco, recaída en el Dictamen —DATJ— 37/1975 - Bol. DGI - N° 262 - p. 512, donde se indicó que es facultad discrecional de la Dirección General aceptar la presentación de declaraciones juradas rectificativas por la que se reduzca el monto de las obligaciones que los contribuyentes o responsables tengan denunciadas a la Dirección, si es que la situación fiscal resulta suficientemente acreditada y si, con la rectificación, se expresa la capacidad contributiva evidente e incontestable del responsable.

Por su parte, Martín R. Caranta **(3)** interpretó que la intención del legislador que traduce el art. 13, ha sido liberar al contribuyente de transitar el procedimiento de repetición cuando ha mediado “un error en la información expuesta en la declaración jurada misma”, resolviéndolo mediante una simple acreditación en la cuenta tributaria del saldo abonado en demasía. Y en el caso que la declaración original no

hubiera sido abonada, el organismo deberá ajustar el monto a ingresar en dicha cuenta.

Entre las opiniones del Fisco, destaco por ejemplo la opinión del área legal **(4)** sobre el concepto de “error de cálculo”, definiéndolo como aquel en que se incurre al realizar las operaciones aritméticas necesarias para cubrir la declaración jurada o bien al tomar los datos numéricos que sirven de base a aquellas operaciones. Ejemplifica que serían asimilables los casos de aplicación equivocada de una alícuota o de un coeficiente de actualización, o el incorrecto encasillamiento de una cifra —por ejemplo, en una columna equivocada— en el propio cuerpo de la declaración jurada. Con base en dichas consideraciones, interpretó en el caso concreto que resultaba improcedente la rectificativa en menos presentada a fin de aplicar una sentencia judicial firme que declaró la inconstitucionalidad de la normativa que impedía aplicar el ajuste por inflación. Señaló al respecto que “no se ha configurado un error de cálculo; por el contrario, la situación planteada involucra el aspecto conceptual de la declaración oportunamente presentada”.

Posición similar adoptó una década después en un caso análogo **(5)**, en el cual concluyó que el contribuyente podría hacer valer la sentencia mediante una acción de repetición, en tanto aquella no se pronunció sobre montos determinados. Por lo que solo si fuere fácilmente determinable, el juez administrativo podría proceder a la devolución de lo pagado de más, en forma simple y rápida a cargo de las cuentas recaudadoras.

En un posterior dictamen volvió a abordar estas definiciones **(6)**. Nuevamente, distinguiendo el error de cálculo de aquellos aspectos conceptuales de la declaración. Y concluyó que el hecho de haber omitido imputar como pago a cuenta del tributo, lo oblado oportunamente en concepto de impuesto sobre los combustibles líquidos y el gas natural, no resultaría ser un error de cálculo cometido con las cifras de la declaración jurada.

Por último, refiero a la opinión recaída en el marco del Grupo de Enlace AFIP - DGI/CPCECABA **(7)**, en la que indicó que, antes o después del vencimiento general, la declaración presentada surte para el contribuyente el efecto de una liquidación definitiva y agregó que el supuesto que en una declaración jurada se hubiere omitido computar contra el impuesto determinado un pago a cuenta, no se incluye en un caso de los denominados “rectificativa en menos”, por no tratarse de reducción de monto correspondiente al gravamen sino del importe a ingresar.

En lo que respecta a la jurisprudencia, en el año 2008, la Cámara Contencioso Administrativo Federal (CAF) se expidió en forma negativa a la procedencia de la rectificativa **(8)**, en un caso de IVA, en que se redujo el gravamen como consecuencia

de una reducción del débito fiscal y un aumento del crédito fiscal consignado en las originales. Lo primero fue motivado por la anulación de facturas emitidas por la actora y lo segundo por la inclusión de prestaciones de servicios de dos de sus proveedores que no habían sido oportunamente declaradas. La CAF entendió que no se trató de una equivocación en los cálculos contenidos en la declaración, sino de cuestiones de hecho y de derecho.

Asimismo, en el año 2015 **(9)** se expidió nuevamente, en un caso en que se rectificó la declaración jurada del impuesto a las ganancias, ya que, en la confección de la original, se sumó en lugar de restar al resultado contable del ejercicio, el importe resultante de la participación en otras sociedades. El Tribunal interpretó como error de cálculo “una equivocación en una operación aritmética” ante lo cual concluyó que en tales casos “es razonable que la ley admita la corrección de las equivocaciones de cálculo si se advierte que no existe concordancia entre los factores y el resultado”. Sin embargo, consideró que el caso no encuadra en la ley, ya que “el error no surge de la lectura de la declaración jurada original presentado” y que al “observar esa declaración, no se puede apreciar equivocación alguna, y la declaración rectificativa, en realidad, ha tenido por fin, modificar los datos contenidos en los ítems que sirven de base para efectuar los cálculos, sin perjuicio de que, lógicamente, el resultado de estos últimos se viese alternados. En consecuencia, el error es producto de la equivocación del contribuyente que, más allá de si fue intencional o no —requisito que la ley no exige—, por no cumplir con las condiciones establecidas en la excepción que prevé el art. 13 de la ley 11.683, no podría ser subsanado en una declaración jurada rectificativa posterior”.

También se registra la sentencia de la Sala V del mismo día **(10)**, donde el error consistió en que la empresa partió de una ganancia contable equivocada. La prueba pericial contable demostró que tal equivocación había sido subsanada en la declaración rectificativa. Por estos motivos la primera instancia admitió la acción y la CAF lo confirmó.

II.2. El escenario posterior a la reforma de la ley 27.430

La reforma de la ley 27.430 incorporó como nueva causal, los “errores materiales”. También introdujo un segundo párrafo al art. 13, que dispone que si la rectificación tiene lugar dentro del plazo de 5 días del vencimiento general de la obligación y la diferencia producto de aquella no excediera el 5% de la base imponible originalmente declarada, la última declaración jurada presentada sustituirá a la anterior, sin perjuicio de los controles posteriores del Fisco.

Como se abordará seguidamente, estas modificaciones fueron interpretadas en forma diversa y se registran algunos pocos pronunciamientos en la justicia, mientras que ninguna opinión oficial del Fisco a la fecha. El hecho que la reglamentación

(2) D'AGOSTINO, J. R., “Procedencia de las declaraciones juradas rectificativas ‘en menos’ por errores conceptuales”, Doctrina Tributaria Errepar (DTE), Cita Digital: EOLDC081945A, 2004.

(3) CARANTA M. R., “Rectificativas en menos: ¿en qué casos deberían proceder sin considerarse un trámite de repetición?”. Errepar Consultor Tributario. Cita Digital: EOLDC093936A, 2016. Coincide en su opinión con la de GUTIÉRREZ L. y VIDAL QUERA G., “Declaraciones juradas rectificativas presentadas en menos por errores en la carga de sus datos: el contribuyente no debe responder”, PET - febrero/2015- 556-12.

(4) Dictamen 14/1993 de la Dirección de Asesoría Legal (DAL), del 26 de mayo de 1993.

(5) Dictamen 41/2004 de la Dirección de Asesoría Legal (DI ASLE), del 1 de diciembre de 2004.

(6) Dictamen 48/2004, de la Dirección de Asesoría Legal (DI ASLE), del 4 de noviembre de 2004.

(7) Acta de la reunión del 23/07/2008.

(8) CCont. Adm. Federal, Sala II, “ICS Sucursal Argentina c. EN - AFIP-DGI”, 12/06/2008, TR LALEY 70047824.

(9) CCont. Adm. Federal, Sala III, “Guimajo SRL c. EN - AFIP-DGI - R. 154/2011 (período fiscal 2009) s/proceso de conocimiento”, 15/12/2015, TR LALEY AR/JUR/63615/2015.

(10) CCont. Adm. Federal, Sala IV, “Merchiston SACIFE”, 15/12/2015, TR LALEY AR/JUR/66683/2015.

del párrafo anterior se encuentre pendiente, contribuye a la incertidumbre. Sin perjuicio de ello, las referidas causas judiciales permiten vislumbrar una posición del Fisco, al menos en su condición de parte demandada.

Comenzando con la opinión de los autores, destaco a Teresa Gómez (11), quien señala que la estabilidad de la declaración jurada (autodeterminación) significa “nada más y nada menos que no podrá ser rectificada en detrimento de la AFIP, ni en contra del contribuyente, salvo que en este último supuesto se acudiera al procedimiento determinativo de oficio”.

Agrega que el art. 13 brinda el único supuesto que el Fisco acepta para rectificar en menos: a) Cuando el responsable lo haga en el plazo de 5 días del vencimiento general de la obligación de que se trate; y, b) Cuando la diferencia de dicha rectificativa no excediera el 5% de la base imponible originalmente declarada.

Coincide con la conclusión a la que arriban los autores Humberto Diez y Germán Ruetti en cuanto a que la expresión “error material”, es más amplia y acorde a la gestión actual de los sistemas informáticos necesarios para la confección de la declaración jurada, y responde al principio de verdad material y la eliminación de ritualismos que reniegan de aquella.

Concluye que, si bien la rectificativa en menos está prevista en la norma, no queda del todo claro la efectividad de realizarla. Todas las situaciones a favor del contribuyente fueron el resultado de la jurisprudencia. Lo cual implica que aquel que se equivocó debe entablar una litis. Y que la única forma en que la rectificativa en menos no genere litigiosidad, es encuadrar en los presupuestos temporal y cuantitativo (5 días + 5 %).

Humberto Diez y Germán Ruetti (12) señalan que, en estos supuestos de errores de cálculo o errores materiales, no hay alteración, modificación ni controversia sobre el alcance, medida y existencia de la obligación tributaria, sino simple corrección de errores que no trastocan aquella. Entienden que la expresión “errores de cálculo” debe ser ampliada e interpretada con la realidad de las cosas, donde hoy no es posible un error de cuentas y agregan que la expresión “errores materiales” amplía el alcance, extendiéndose a toda equivocación que no implique la revisión sustancial de la causa jurídica de la obligación tributaria, permitiéndose en forma expeditiva explicar y acreditar el yerro incurrido y darle plenitud a la declaración jurada posterior como aquella en donde realmente se ha determinado la obligación fiscal.

Por su parte, Richard L. Amaro Gómez (13) analiza ambos términos a la luz del Dicciona-

rio de la Real Academia Española, que define como:

-Error: “concepto equivocado o juicio falso”; “acción desacertada o equivocada”; “cosa hecha erradamente”; y,

-Material, en la definición que parecería más alineada, “grosero, sin ingenio ni agudeza”.

Ante ello concluye que “el error material puede ceñirse a aquellas informaciones o datos de una declaración jurada que son manifiestamente desacertados o equivocados”. Coincide con la posición de Osvaldo Soler en cuanto a que, a partir de la reforma, el instituto de la rectificativa en menos se habría flexibilizado, ya que, bajo su postura, cualquier tipo de error o desacierto que incida en la materia imponible, y siempre que no exceda del 5% y de los 5 días fijados, puede rectificarse. Por cuanto si el error que habilita la rectificativa en menos exigiese a su vez un requisito cuantitativo (diferencia de no más del 5%) y un requisito temporal (5 días luego del vencimiento para rectificar), tornaría ilusoria la posibilidad de rectificar en menos en el marco de las excepciones previstas en la ley.

Me parece interesante traer la opinión de Osvaldo Soler (14), quien ha tenido una postura disruptiva con relación al principio de estabilidad de la declaración jurada, lo que impacta en la interpretación que corresponde atribuir a las excepciones a aquel.

Para este autor, la declaración es lo que su nombre indica; un acto meramente declarativo pues la obligación tributaria exteriorizada en ella surgió con anterioridad, en el momento en que se realizó el hecho jurídico previsto en la norma legal. Para el autor, el acto constitutivo de la obligación viene dado por el conjunto integrado por la norma legal y el presupuesto fáctico; mientras que el reconocimiento y la cualificación del presupuesto en el plano concreto que se verifica a través de la liquidación tributaria tiene un carácter meramente instrumental respecto a la imposición. Es decir, no atribuye a la declaración jurada eficacia definitiva de la obligación sustancial, puesto que, a su entender, el verdadero acto liquidatorio tiene virtualidad jurídica cuando el organismo fiscal acepta o rectifica el impuesto declarado por el contribuyente o responsable, durante el plazo de no prescripción.

De tal forma, para este autor, el *status* jurídico en la relación Fisco-Contribuyente no varía con la nueva declaración jurada, ya que esta no tiene implicancia alguna con relación al escenario existente; siendo la determinación de oficio por parte del organismo la que producirá un cambio jurídico en aquel.

Con el objeto de aclarar la expresión “errores de cálculo o errores materiales”, refiere a la experiencia española, en cuyo marco, el error material o de hecho se caracteriza por ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia de este, sin necesidad de mayores razonamientos, y exteriorizándose *prima facie* por su sola contemplación; por lo que, para poder aplicar el mecanismo procedimental de rectificación de errores

materiales o de hecho, se requiere que concurran, en esencia, las siguientes circunstancias: 1) Que se trate de simples equivocaciones elementales de nombres, fechas, operaciones aritméticas, o transcripciones de documentos; 2) Que el error sea patente y claro, sin necesidad de acudir a interpretaciones de normas jurídicas aplicables; 3) Que no se produzca una alteración fundamental en el sentido del acto (pues no existe error material cuando su apreciación implique un juicio valorativo o exija una operación de calificación jurídica); y, 4) Que se aplique con un hondo criterio restrictivo.

Sin embargo, Soler señala que esa definición refiere a rectificaciones que realiza el Fisco español y que por ende esas recomendaciones se dirigen a mantener indemne el derecho del administrado, evitando anular, a través de la rectificación, algún acto o resolución emanada del organismo público. Por lo que, a su entender, las conclusiones de esa doctrina no son igualmente válidas para aplicarlas en el supuesto previsto en el art. 13 de la ley 11.683 el cual se refiere a la rectificación que está a cargo del propio contribuyente o responsable.

Y concluye que debe buscarse en todos los casos el descubrimiento de la verdad material, entendiéndose por “verdad material” aquel acontecimiento o conjunto de acontecimientos o situaciones fácticas que se condicen con la realidad de los hechos. Por oposición a la “verdad formal” que es la que reflejan las declaraciones de los administrados. Por ello, considera que la ley permite corregir yerros o desaciertos que tiñen de incorrecta a la declaración de la verdad material exhibida en origen. En tal caso, la declaración jurada rectificativa “en menos” viene a exhibir la verdadera medida de la obligación fiscal y, en función de ella, el auténtico impuesto a pagar.

Finalmente, refiero a la opinión de Carolina Calello y Horacio Ziccardi (15), para quienes la reforma de la ley 27.430 incorporó la posibilidad de rectificar, junto con los errores de cálculo, los “errores materiales cometidos en la declaración misma”. Entienden que estos últimos aluden por ejemplo a la incorrecta transcripción de un número, erróneo encasillamiento de una cifra, o de una alícuota, es decir errores que no sean sustanciales y por lo tanto no requieran un análisis o interpretación jurídica. Agregan, respecto del segundo párrafo incorporado por la ley 27.430, que los requisitos de índole cuantitativa y temporal deben darse en conjunto, pero no existe limitación en cuanto a la naturaleza del motivo que da origen a dicha declaración jurada. Coinciden, entonces, con Amaro Gómez y Osvaldo Soler.

Así las cosas, en la opinión mayoritaria de los autores, el art. 13 de la ley 11.683 habilitaría en tres supuestos la posibilidad de rectificar en menos: 1) Error de cálculo; 2) Error material y 3) Error que cumpla el doble parámetro temporal y cuantitativo, cualquiera sea su naturaleza. Interpretación que comparto.

Como anticipé, no se registran opiniones oficiales del Fisco con posterioridad a la reforma de la

(11) GÓMEZ, T., “Vía dolorosa por la presentación de una rectificativa en menos”, Doctrina Penal Tributaria y Económica Errepar, Cita Digital: EOLDC106718A, 2022.

(12) DIEZ, H. P. - RUETTI G. J., “Los errores en la DDJJ de fácil observancia y constatación dan lugar a la rectificativa ‘en menos’”, Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE). Cita Digital: EOLDC104376A, 2021.

(13) AMARO GÓMEZ R. L., “Procedimiento. rectificativa en menos ¿qué alcances tiene el error material?”. Práctica y Actualidad Tributaria (PAT) Errepar. Cita Digital: EOLDC102457A, 2020.

(14) <https://www.ambito.com/novedades-fiscales/novedades-fiscales/declaracion-jurada-rectificativa-menos-n5053578>

(15) CALELLO C. - ZICCARDI H., “Procedimiento. Rectificativa en menos. Error de cálculo”. Doctrina Tributaria Errepar (DTE). Cita Digital: EOLJU194067A, 2021.

ley 27.430. Sin embargo, indirectamente, puede advertirse su postura indagando los antecedentes de las pocas causas judiciales que se han iniciado en torno al nuevo texto legal **(16)**, a las que referiré en breve.

Introduciéndome ahora en la jurisprudencia dictada ya con la vigencia del texto post-reforma, la primera causa que resonó fue “Toledo, Gustavo Damián c. AFIP s/proceso de conocimiento” **(17)**. Si bien el período fiscal involucrado y la rectificativa fueron previos a la ley 27.430, las sentencias de primera instancia y CAF se dictaron con posterioridad. El caso motivó la opinión de diversos autores, aunque las sentencias no abordan en momento alguno las modificaciones que introdujo aquella reforma.

La declaración jurada rectificativa refería al IVA. Los hechos del caso evidencian que esa rectificación se hizo el mismo día de la original, unas horas después. El error consistió en declarar un débito fiscal 10 veces mayor al real, y por un ende, un importe por ventas mayor al correspondiente. Asimismo, incrementó el crédito fiscal, al modificar el monto de compras.

La CAF aludió a la definición de “error de cálculo” efectuada en el Dictamen 14/1993 (DAL) **(18)** y concluyó que “las equivocaciones cometidas por el contribuyente en la DD.JJ. original son atribuibles a errores de cálculo al tomar los datos numéricos que le sirvieron de base para realizar la determinación de impuesto y, por ende, encuadran dentro de la excepción establecida en el art. 13 de la ley 11.683 (...) toda vez que los montos declarados en la DD.JJ. rectificativa se corresponden con las facturas electrónicas emitidas por el actor y que estaban a disposición del Fisco, y, además, con la información volcada por el contribuyente en los libros de comercio”.

Concluyó el Tribunal, “puede colegirse que estamos frente a una inexactitud cometida por un error de cálculo, como fue la que se produjo al determinar la base imponible y que, además, el actor cumplió con la obligación tributaria, toda vez que no hay diferencias que ameriten una revisión de la causa jurídica de aquella”. Así las cosas, no existiendo alteración alguna de la obligación tributaria, entendió que exigir al contribuyente que recurra a la vía de la repetición para salvar una equivocación como la descripta, constituye un ritualismo inútil que no está contemplado en la norma bajo consideración.

En la causa “BMW de Argentina SA c. EN-AFIP-DGI s/DGI” **(19)**, se abordó también un caso en IVA,

en que a través de la rectificación se incrementó el crédito fiscal originalmente declarado. Dicha rectificación también tuvo lugar con el texto previo a la ley 27.430. Se indicó al respecto “no se encuentra discutida la existencia del crédito fiscal que se incorpora en la rectificativa del 08/08/2012. En efecto, no ha sido desconocida y, en tal sentido, no puede soslayarse que el Fisco ha tenido la posibilidad de verificar, tanto en sede administrativa como en la judicial, esos créditos fiscales y, asimismo, determinar si efectivamente corresponden a las operaciones a las que las atribuye el contribuyente”. Concluyó que las equivocaciones cometidas por el contribuyente en la DD.JJ. original son atribuibles a “errores materiales no sustanciales” y encuadra como una “inexactitud cometida al determinar la base imponible”. Ello, por cuanto la declaración jurada rectificativa fue confeccionada de conformidad con los hechos realizados por el contribuyente, los cuales se encuentran documentados. También señaló que esa solución se condice con la correcta aplicación del principio de realidad económica, en virtud del cual siempre debe prevalecer la realidad por sobre las formas para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible impone.

Destaco que, en ambos casos referidos, la CAF no se encontró limitada por la circunstancia de que el error no surgiera de la declaración misma, es decir, que debió verificarse la documentación de respaldo, que permitió fácilmente advertir la existencia de ese error.

Finalmente, me referiré a las causas “Lanmed SA” y “Yacylec SA”, en que los hechos coinciden con el texto actual del art. 13, es decir, la rectificación tuvo lugar con posterioridad a la reforma de la Ley 27.430.

En el primer antecedente, se abordó un supuesto de rectificación de la declaración jurada original del impuesto a las ganancias, mediante la cual se redujo el impuesto determinado y el saldo a pagar, al corregir errores en el valor asignado a un paquete accionario y en el resultado por tenencia de un fondo común de inversión.

El expediente electrónico puede ser consultado y entre sus constancias, se encuentra la resolución que agotó la instancia administrativa. Allí el Fisco concluyó que el caso no encuadra en errores de cálculo o errores materiales cometidos en la declaración misma; tampoco en el segundo párrafo del comentado art. 13 de la ley 11.683 para que la declaración jurada rectificativa reemplace a la original, esto es: (i) que la declaración jurada rectificativa en menos se presente dentro de los 5 días hábiles de operado el vencimiento de la obligación; y, (ii) que la diferencia de dicha rectificación no excediera el 5 % de la base imponible originalmente declarada, requisitos que son concurrentes.

Agrega que fuera de esos supuestos “...rige la falta de derecho a la rectificación en menos; aún más, si la presentara, esta carece de efecto jurídico en cuanto ‘declaración jurada’ del tributo y, por ende, inocua para modificar o sustituir el declarado en más, pues es por este que la ley, también de forma expresa, hace responsable al declarante”.

También indica que la estabilidad de la declaración jurada radica en que “reviste extrema importancia la prudencia y responsabilidad con la

que el contribuyente debe asumir la obligación de presentar sus declaraciones juradas” y “procura evitar que el Organismo movilice todo su aparato de fiscalización por un error ajeno, ante la imposibilidad material del Fisco de verificar cada una de las declaraciones juradas presentadas por cada uno de los contribuyentes, y de allí que el principio autodeterminativo debe estar unido a una responsabilidad y consecuencias (...) negando el derecho a rectificar en menos y privando de efectos a las declaraciones que con esa intención puedan presentarse, obliga al contribuyente a cancelar el mayor tributo declarado (...) para luego y si este lo desea, a través del artículo 81 de la ley 11.683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) regular el derecho a repetir lo que hubiera abonado de más, tanto a requerimiento del Fisco como ‘espontáneamente’...”. Continúa, “en tal situación, con el mayor tributo ingresado, cuando el Organismo —ya no compelido por una prescripción en su contra producto de un error atribuible al declarante— pondrá en juego sus facultades de fiscalización para establecer la medida de la capacidad contributiva y obligación sustancial”.

La CAF confirió la medida **(20)** considerando configurada la verosimilitud del derecho invocado, pues “la denegatoria de admitir la declaración jurada rectificativa aparece teñida de un excesivo rigor formal que no se adecúa a las circunstancias imperantes en el contexto reseñado, al punto tal que podría llegar a incurrir en un inmotivado apartamiento del principio rector en materia tributaria, referido a la realidad económica, receptado en el art. 2º de la ley 11.683”.

En la segunda causa, la empresa YACYLEC solicitó una medida cautelar autónoma, para impedir que el Fisco ejecute una intimación de pago recibida a raíz de una rectificación que redujo el impuesto a las ganancias declarado. El error se produjo en los papeles de trabajo de la liquidación del impuesto y consistió en la inclusión de un bien de uso con alta en el año 2024, que ya había sido dado de alta en el ejercicio anterior. Ese error se trasladó al ajuste por inflación del período 2024 y por ende al resultado impositivo y al impuesto determinado. Cabe destacar que la declaración original se presentó el 05/05/2025 y su rectificativa, que enmendó el error y redujo el impuesto determinado, el 14/05/2025 (es decir, justo el día de vencimiento de la declaración, considerando la terminación de su CUIT y el calendario de vencimientos). La empresa ingresó el impuesto conforme la declaración rectificativa y presentó notas informando y explicando los motivos de aquella. Esta corrección se tradujo en una diferencia de impuesto que en fecha 16/05/2025 fue intimada de pago a la empresa.

El expediente electrónico puede ser consultado, y entre sus constancias, obra el informe presentado por el Fisco sobre el interés público comprometido con el pedido precautorio. En aquel indica que, a la causal de “error de cálculo”, la ley 27.430 agregó el caso de que el contribuyente incurriera en “errores materiales” así como aquel por el cual se rectificare en menos dentro de los 5 días del vencimiento general de la obligación y la diferen-

(16) CCont. Adm. Federal, Sala III, “Lanmed SA c. EN-AFIP-DGI (Resol. 33/21) s/ Dirección General Impositiva”, 15/09/2022, TR LALEY AR/JUR/124980/2022, y CCont. Adm. Federal, Sala IV, 9/09/2025, “Yacylec SA c. EN-ARCA-DGI s/ medida cautelar (autónoma)”, TR LALEY AR/JUR/104224/2025.

(17) CCont. Adm. Federal, Sala IV, “Toledo, Gustavo Damián c. AFIP s/proceso de conocimiento”, 17/6/2021, TR LALEY AR/JUR/82119/2021.

(18) Referido en la nota (4).

(19) CCont. Adm. Federal, Sala IV, “BMW de Argentina SA c. EN-AFIP-DGI s/DGI”, 02/09/2021, TR LALEY AR/JUR/132622/2021. En fecha 20/09/2022 la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó el recurso extraordinario federal, por invocación del art. 280 Cód. Proc. Civ. y Com.

(20) CCont. Adm. Federal, Sala III, “Lanmed SA c. AFIP-DGI (Resol. 33/2021) s/ inc. de medida cautelar”, 15/09/2022, TR LALEY AR/JUR/124980/2022. La acción de fondo no registra sentencia definitiva a la fecha de este artículo.

cia de dicha rectificación no excediera el 5% de la base imponible original declarada.

El Fisco señaló que de poder calificarse lo acontecido como un error, sería uno “conceptual”, que debe ser verificado adecuadamente en instancia administrativa para que corresponda su repetición. Entiende que no se trata de una “simple equivocación elemental” que sea “patente y clara” sino que, mirado a la luz de un “hondo criterio restrictivo”, la contribuyente “ha modificado un aspecto sustancial de la declaración jurada que amerita un complejo análisis y cálculos sobre la base de distinta y cuantiosa documentación y registros societarios...”.

No define en momento alguno qué considera “conceptual” pero me pregunto si la verificación de la existencia de un importe duplicado encuadra en esa calificación.

Añade que tampoco se configura aquella otra “nueva” hipótesis ya que la diferencia de las bases imponibles se excede de aquel 5% previsto en la norma hoy vigente.

Es decir, nuevamente el Fisco ratifica que serían entonces tres los supuestos de excepción que prevé la norma.

El Juez de primera instancia rechazó la medida cautelar (21). Para así decidir, consideró no configurado el presupuesto de verosimilitud del derecho, ya que la pretensión exige “efectuar una interpretación de la redacción de la normativa tributaria que excede ampliamente el estrecho marco de conocimiento propio de toda medida cautelar, en tanto alega que a su entender la norma establece dos supuestos diferentes e independientes entre sí, a saber (1º) que el contribuyente haya incurrido en un ‘error de cálculo’ o en un ‘error material’ en la declaración; o (2º) que el contribuyente haya incurrido en un error (o no) que importe una alteración no mayor del 5% del impuesto original rectificado y la rectificación se haya presentado dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la declaración jurada original. Ahora bien, de la lectura de lo dispuesto por el art. 13 de la ley 11.683 (...) no se advierte en principio que le asista razón al peticionante; ello dentro del estrecho marco de conocimiento que la vía elegida por la interesada propone”. Agregó que “excede ostensiblemente el instituto cautelar, en tanto las cuestiones planteadas requieren un estudio más profundo del que aquel autoriza y demandan una mayor amplitud de debate y prueba (...) la complejidad fáctica y jurídica de los temas que la recurrente expone como fundamento de su recurso atenta contra la verificación de este recaudo e impide que tales extremos puedan ser evaluados en el reducido marco de conocimiento propio de la medida impetrada”. Nótese entonces que aun cuando el Fisco admitió la existencia de tres supuestos que habilitan la rectificativa en menos, el Juez de primera instancia no compartió *prima facie* esa visión.

Esta sentencia fue ratificada por la CAF (22). No ingresó particularmente en esta interpretación que

hizo la instancia anterior sobre los supuestos de excepción que prevé el art. 13 de la ley 11.683, sino que se limitó a señalar que no concurre el presupuesto de peligro en la demora, circunstancia que alcanza para rechazar la cautelar, sin que resulte necesario examinar lo atinente a la verosimilitud en el derecho. Sin perjuicio de ello, indicó que la actora no logró desvirtuar el argumento dirimente de la decisión, referido a la complejidad de los temas que fundan la pretensión, que exigen mayor debate y prueba e involucran aspectos vinculados con la cuestión de fondo, lo que impide formar el grado de convicción que se requiere para suspender los efectos de un acto administrativo.

III. Reflexiones finales. Precisiones necesarias que podría traer la reglamentación pendiente y propuestas pensando en una eventual reforma tributaria

El desarrollo anterior permite diversas reflexiones respecto del instituto e invita a esbozar ciertas precisiones que podrían colaborar a brindar la certeza que la comunidad necesita.

La reforma de la ley 27.430, si bien importó un avance, dejó sabor a poco; porque el empleo de términos genéricos no favorece a la seguridad jurídica y genera litigiosidad.

La declaración jurada hace responsable al declarante, pero ¿qué estabilidad corresponde asignar a esa declaración? En definitiva, como explica Soler, el Fisco es quien tiene la última palabra pues incluso un supuesto que encuadre en el presupuesto temporal y cuantitativo, que deriva en que la nueva declaración reemplace a la anterior, estará sujeto a verificación. De tal forma, cualquiera sea la declaración (original, rectificativa 1, rectificativa 2; etc.) es el Fisco quien tiene la decisión final en tanto sus facultades no se encuentren prescriptas.

Por ello, no encuentro sentido a los argumentos que esboza para adoptar un criterio de interpretación restrictivo, en tanto en todos los casos el organismo debe activar sus facultades de verificación si considera que lo amerita. Su postura parte de visualizar el “error” como un hecho negativo por el cual el contribuyente debe hacerse responsable mediante el pago en demasía de la obligación, aunque no refleje su real capacidad contributiva. Sin embargo, la finalidad del legislador ha sido otra, al permitir la rectificativa en menos y luego ir ampliando los supuestos en que aquella procede.

Es irrelevante para el Fisco si el contribuyente paga conforme la declaración jurada original y luego rectifica en menos, de si paga el impuesto resultante de la rectificación; pues a su entender, el contribuyente tiene que cancelar en todos los casos el mayor tributo declarado para luego repetir. De lo contrario, sostiene, se lo colocaría en una situación más gravosa.

Pero ese razonamiento, que parte de centralizar la discusión desde la perspectiva de las facultades de verificación y determinación del organismo, nos aleja de la finalidad del instituto y la consecuente interpretación que merece o el alcance que corresponde asignarle.

Al respecto cabe preguntarnos qué es lo que está en juego con la previsión de una rectificativa en menos ¿El principio de estabilidad de la declara-

ción o el ejercicio oportuno de las tareas de fiscalización del Fisco y por ende de las arcas fiscales y el bienestar de la comunidad toda? Ninguna de estas opciones. La finalidad es el respeto al principio de realidad económica, ante el cual debe ceder tanto el de estabilidad de la declaración, como las facultades de verificación, incluso la determinación de oficio que practique el organismo. Recordando aquí la opinión del Fisco cuando hace tiempo señaló que corresponde admitirla “si con la rectificación, se expresa la capacidad contributiva evidente e incontrastable del responsable”.

Por ello, la realidad económica debe primar ante cualquier formalismo o ritualismo inútil que derive de una interpretación restrictiva del art. 13 de la ley 11.683. De tal forma, si la rectificativa refleja en sustancia esa capacidad, imponer el pago de lo declarado originalmente para luego repetir no colabora con el desarrollo armónico de las relaciones entre contribuyentes y Fisco, ni tampoco a disminuir la carga de causas contenciosas y esto también termina perjudicando a la Administración, aun cuando haya cobrado en demasía. Esto último le permitirá financiarse, pero ¿a qué costo “social” y “político”?

El organismo recaudador se inclina por un criterio restrictivo y persiste en la utilización de términos imprecisos para definir el alcance de las excepciones; como lo son, por ejemplo, “simple equivocación elemental”; “aspecto sustancial de la declaración jurada” y excluye el “error conceptual” aunque no se ocupa de definir en qué casos nos encontramos ante ese tipo de yerro.

Preferentes, a mi entender, resultan los parámetros fijados por la doctrina española a los que refirió Soler, tanto de inclusión (el error debe ser ostensible, manifiesto e indiscutible, implicando, por sí solo, la evidencia de este, sin necesidad de mayores razonamientos) como de exclusión (no debe implicar un juicio de valoración o calificación jurídica).

En línea similar se expidieron los autores nacionales abordados que, en términos generales, concluyen que la posibilidad de rectificar en menos se extiende a toda equivocación en tanto no implique la revisión sustancial de la causa jurídica de la obligación tributaria, pero permita en forma expeditiva explicar y acreditar el yerro incurrido.

La jurisprudencia por su parte viene empleando términos como “errores materiales no sustanciales” e “inexactitud cometida al determinar la base imponible”, excluyendo casos que requieren una “revisión de la causa jurídica”. Más allá de la crítica que merece el uso de términos con más de una acepción posible, que deriva en conclusiones diversas en la interpretación de la norma y dificulta esbozar lineamientos claros; esa jurisprudencia al menos evidencia la primacía del principio de realidad económica; la verdad material, por sobre cualquier ritualismo formal. Lo que, en definitiva, coincidiría en esencia con la interpretación de los autores, en cuanto a que material debe interpretarse en el sentido de verdad material u objetiva. De tal forma, un error involuntario, constatable fácilmente con el respaldo de la declaración jurada, que conlleve a que aquella no refleje esa verdad, debería poder ser corregido, en tanto no requiera la revisión ni un juicio valorativo de la causa jurídica.

(21) Juzgado Contencioso Administrativo Federal N° 7, 17/07/2025.

(22) CCont. Adm. Federal, Sala IV, “Yacylec SA c. EN-AR-CA-DGI s/ medida cautelar (autónoma)”, 09/09/2025, TR LALEY AR/JUR/104224/2025.

En definitiva, si el contribuyente es responsable por el impuesto que declara, lo lógico es que esa responsabilidad le sea exigible en tanto esa declaración refleje su real capacidad (realidad económica) y la rectificativa en menos se constituye en la herramienta que el legislador pone a disposición para ese fin.

A partir de esto, podrían esbozarse los siguientes lineamientos rectores para su aplicación:

-El error debe ser a simple vista advertible. No significa que deba surgir de la declaración, pero tampoco debe requerir un complejo análisis de su contenido o de los papeles de trabajo y documentación que la respaldan;

-No debe exigir un examen profundo y detenido sobre el presupuesto de hecho al que la ley vincula el nacimiento de la obligación (en los diversos elementos que lo conforman: objetivo, subjetivo, temporal y espacial), ni requerir un análisis sobre la causa jurídica de ese hecho imponible, es decir, las razones que tuvo el legislador para derivar de ese presupuesto dicho nacimiento; de tal forma, de ninguna manera puede demandar una valoración sobre si ese presupuesto es apto para exteriorizar capacidad contributiva ni sobre qué bases aquella debería ser medida;

-En este limitado marco cognoscitivo, debería surgir evidente que la rectificativa en menos permite al contribuyente, a la luz de la realidad económica, reflejar su capacidad.

A su vez, me pregunto si la reglamentación pendiente puede incorporar lineamientos similares, que brinden cierta certeza para el contribuyente, de forma tal que la ley no se torne en letra muerta y, como señaló Teresa Gómez, la única vía termine siendo siempre la litigiosidad.

La ambigüedad favorece al Fisco, ya que la indeterminación de conceptos potencia la discrecionalidad al punto de la arbitrariedad y obliga a accionar judicialmente. Por lo que, si existiese voluntad por parte de la Administración, hay cuestiones que la reglamentación podría desde ya clarificar, para que los contribuyentes no tengan que, por ejemplo, indagar la postura que asume el

organismo como parte demandada en causas ya iniciadas.

En primera medida, hay que especificar que la ley contempla tres situaciones de excepción: “error de cálculo”; “error material” y “error de cualquier naturaleza, que cumpla el tope temporal y cuantitativo establecido en la ley”. Algo que para la mayoría de los autores se infiere de su texto —posición que comparto—, y el Fisco parece estar alineado. Sin embargo, llamativamente, ya se presenta una interpretación judicial en sentido contrario.

Asimismo, por los dos primeros términos, fijar parámetros que faciliten el encuadre, como:

-Error de cálculo es el que se comete al realizar las operaciones aritméticas que derivan en el impuesto determinado y declarado. Por ejemplo, errores de tipeo o de arrastre de fórmulas. También comprende errores en el traspaso de información al aplicativo o en el traspaso previo de la información que surge de las registraciones y documentación de respaldo, a los papeles de trabajo que sustentan las declaraciones; errores por duplicación de rubros o conceptos; etc.

-Error material es aquel que ha producido una alteración en aspectos externos o superficiales de los elementos que conforman el presupuesto de hecho de la obligación, que deriva en que el tributo así determinado no refleje la real capacidad contributiva que constituye su causa jurídica. Sin que para advertirlo sea necesario un examen profundo sobre los hechos en que se sustentan esos elementos o su encuadre en la normativa. Por ejemplo, error en el importe tomado como costo de adquisición de un bien que se traslada a un error en el monto de la amortización a deducir; error por omitir la deducción de diferencias de impuestos e intereses determinadas por el Fisco, al advertirse que se han tornado exigibles en el ejercicio que se declara; incorporación de la deducción de un gasto que constituye ganancia de fuente argentina para un sujeto vinculado del exterior, al constatarse su pago antes del vencimiento de la declaración jurada (suponiendo que la declaración original se anticipó a dicho vencimiento); error por omisión de cómputo de crédi-

tos fiscales correspondientes al período que se liquida; etc.

-Ninguna enumeración que se realice debería ser taxativa, siempre ejemplificativa.

-Ambos errores, de cálculo y material, deben surgir en forma clara de la compulsión de la declaración jurada, los papeles de trabajo y documentación que la respaldan.

Además, la presentación de una rectificativa en menos por “error de cálculo” o “error material”, debería ir acompañada de una nota explicativa de la situación, a presentarse en forma coetánea con la rectificación. Y ello generar una elevación inmediata al área legal del organismo, para que se verifique si concurren “prima facie” los presupuestos para su procedencia. De no concurrir, realizarse el pase inmediato a fiscalización. La intervención del área legal potencia el Estado de Derecho y contribuye a reducir la arbitrariedad, así como a segregar los casos y alertar en forma oportuna sobre supuestos en que la conducta del contribuyente se aparta de la finalidad del instituto y merece ser de inmediato verificada.

Para finalizar, y ya pensando en la eventual reforma tributaria que se anticipa, podría proponerse la incorporación a la ley 11.683, de la rectificativa en menos del gravamen determinado, como una causal de interrupción del plazo de prescripción de las acciones del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos. Esto alcanzaría aquellos casos en que la rectificación se aleja del vencimiento de la declaración original (ya que el plazo de la prescripción debe estar en curso), lo que ameritaría una sospecha sobre la situación y justificaría que el plazo de la prescripción vuelva a nacer. Esa causal operaría por el impuesto rectificado y por aquellos que hayan sido cancelados en todo o en parte con el saldo a favor que haya arrojado la rectificación. De esta forma, se reconocería virtualidad a la rectificativa, pero a su vez se le conferiría un plus al Fisco para verificar esa situación particular, que sostiene le causa un perjuicio y lo coloca en una posición de desventaja.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2658/2025

De la sordera administrativa al reconocimiento: luz verde a la compensación para responsables sustitutos



Andrés Chacra

Socio del Departamento de Derecho Tributario de la firma ECIJA. Abogado graduado en la Facultad de Derecho (UBA). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral) y en Derecho Aduanero y de la Integración (UBA). Cuenta con cursos de especialización en la tributación de criptomonedas, *blockchain*, activos digitales y Web3, tanto en Argentina como en el exterior (Universiteit van Amsterdam). Su práctica se centra en el asesoramiento fiscal integral y la representación en litigios tributarios y aduaneros, tanto en el ámbito nacional, provincial y municipal, como en asuntos con proyección internacional.

Sumario: I. Introducción.— II. Naturaleza jurídica de la responsabilidad sustitutiva.— III. La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria.— IV. Resolución general 3175/2011: reedición del debate y nuevo revés judicial para el Fisco.— V. Criterio adoptado por la Dirección Nacional de Impuestos.— VI. Adecuación del texto reglamentario. Sanción de la resolución general 5753.— VII. Consideraciones finales.

I. Introducción

El 25 de julio de 2025, la Dirección Nacional de Impuestos (DNI) analizó la posibilidad de que un sujeto, en su carácter de responsable sustituto, pueda compensar el importe resultante de dicha obligación mediante la utilización de sus saldos a favor de libre disponibilidad.

El Dictamen 81198813 (el Dictamen) aborda de manera precisa esta cuestión, repasando la naturaleza jurídica de la responsabilidad sustitutiva en materia tributaria y examinando la compensación como medio extintivo de la obligación fiscal. Asimismo, efectúa un recorrido por las principales normas reglamentarias y antecedentes jurisprudenciales que han tratado la temática.

Se trata de un tema ampliamente conocido por quienes actuamos en el ámbito tributario y sobre el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) ya había fijado una postura afirmativa en el célebre precedente “Rectificaciones Rivadavia SA” (1). No obstante, la posición adoptada por la Administración Fiscal —apoyada en la letra de la resolución general 3175/2011 (RG 3175) y sostenida por sus funcionarios en múltiples inspecciones— fue, durante años, inexplicablemente contraria a ese criterio.

Mediante el Dictamen, la DNI reconoce de forma categórica la posibilidad de que el responsable sustituto compense las obligaciones fiscales asumidas en tal carácter con créditos de libre disponibilidad generados por otros tributos.

Este cambio de enfoque ya ha tenido su correlato operativo: la Agencia de Recaudación y Control Aduanero dictó posteriormente la resolución general 5753/2025 (RG 5753) (2), mediante la cual actualizó el régimen aplicable a la solicitud de compensación de obligaciones fiscales y habilitó expresamente el uso de saldos a favor propios para cancelar obligaciones generadas como responsable sustituto.

II. Naturaleza jurídica de la responsabilidad sustitutiva

El punto de partida del análisis consiste en delimitar la naturaleza de la responsabilidad sustitutiva en el sistema tributario argentino. Tal como destaca el Dictamen, la relación jurídico-tributaria se origina con el acaecimiento del hecho imponible, y el sujeto pasivo principal —el contribuyente— es aquel cuya capacidad contributiva fue tenida en cuenta por el legislador al estructurar el tributo.

Por contraposición, los responsables sustitutos no resultan alcanzados en función de su propia capacidad contributiva, sino que la ley los coloca en

lugar del contribuyente con el objeto de asegurar la percepción del impuesto. Se trata, en palabras de la DNI, de un reemplazo pleno en la relación con la Administración Tributaria, en virtud del cual el responsable sustituto asume las obligaciones materiales y formales de ingreso como si fuese el contribuyente original. En otras palabras: no actúa junto al sujeto pasivo, sino en su lugar, debiendo ingresar el tributo en la forma y oportunidad previstas en las leyes respectivas.

Este es el criterio que recoge la ley 11.683 de Procedimiento Tributario en sus arts. 5º (responsables por deuda propia) y 6º (responsables del cumplimiento de deuda ajena). En ese marco, actúan como responsables sustitutos del Impuesto sobre los Bienes Personales (IBP) las entidades locales respecto de sus accionistas del exterior.

En términos generales, la participación en sociedades locales por parte de personas humanas y/o sucesiones indivisas —radicadas en Argentina o en el exterior—, así como por sociedades u otras personas de existencia ideal domiciliadas en el exterior, se encuentra gravada con el IBP. En estos casos, el impuesto se determina aplicando la alícuota legal sobre el valor patrimonial proporcional de la participación que surja del último balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio fiscal.

Si bien los titulares de las participaciones en sociedades argentinas son quienes resultan alcanzados por el impuesto, la obligada al pago es la entidad local, que asume el rol de responsable sustituto y, en consecuencia, registra un derecho de reintegro contra el respectivo titular de la participación.

III. La compensación como medio de extinción de la obligación tributaria

La compensación como medio de extinción de obligaciones se verifica cuando dos personas son recíprocamente deudoras y las deudas son líquidas y exigibles. Se trata de un medio válido de cancelación de la obligación tributaria, extinguiendo con fuerza de pago las obligaciones desde el momento de la presentación de la solicitud respectiva.

En materia tributaria cabe la discusión respecto a si la cualidad de oponer la compensación es solo del sujeto pasivo “contribuyente”, o si tal posibilidad incumbe al sujeto pasivo “responsable”, es decir, el responsable por deuda ajena. Con acierto señala Díez que “el gran problema que se presenta en la materia tributaria es que, si bien, a los fines de aplicar el instituto de la compensación, los conceptos de deuda y crédito pueden ser entendidos del modo en que ordinariamente se los concibe, sin resquebrajar o apartarse de los conceptos propios del derecho civil y comercial, no ocurre lo mismo en lo que hace a los sujetos de la relación jurídica, dado que en el ordenamiento tributario una persona física o jurídica, o aun un sujeto que no tiene personalidad jurídica, puede revestir distintas calidades de sujeto (ser contribuyente y a la vez sustituto de otro contribuyente, y también agente de retención) y en cada una de ellas encontrarse en una situación obligacional diferente, donde en unas podrá ser acreedor y en otras deudor de conceptos tributarios” (3).

El instituto de la compensación encuentra su regulación general en el art. 28 de la ley 11.683. Allí se autoriza a la Administración a compensar de oficio los saldos acreedores con las deudas tributarias declaradas o determinadas, extendiéndose esta facultad a los responsables del art. 6º de la ley 11.683, conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración. En otras palabras, las normas reglamentarias deben dar operatividad y forma a la compensación. Cabe aclarar que dicha disposición no significa apartarse de los presupuestos elementales que el Código Civil y Comercial de la Nación (Cód. Civ. y Com.) establece para que sea posible la compensación entre quienes reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente (4).

Desde este punto de vista, la compensación estuvo históricamente prevista en la resolución general (DGI) 2542/1985 (5) y luego en la resolución general (AFIP) 1658/2004 (6), las cuales admitían la compensación siempre que acreedor y deudor fuesen el mismo sujeto. Una razonable interpretación de esas normas permitía concluir que a los “responsables” no les estaba vedada la posibilidad de requerir la compensación.

Sin embargo, a criterio del Fisco, ello no ocurría cuando las sociedades comerciales disponían de un crédito de libre disponibilidad en el impuesto al valor agregado que pretendían compensar con su obligación en el IBP por las acciones y participaciones societarias. Fundaba su pretensión en que mientras en un caso es sujeto activo del crédito, en la otra dicha posición es ocupada por los integrantes de la sociedad. Paradójicamente el organismo fiscal cuestionaba su propia resolución general 2542 en cuanto habilitaba tanto a los contribuyentes como a los responsables para solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales, pues consideró que lo hacía “de una manera redundante, debido a una deficiente técnica normativa que en modo alguno ha de interpretarse en el sentido de que permita la compensación entre débitos y créditos fiscales a quienes no son contribuyentes directos o sujetos pasivos del impuesto”. El Fisco indicaba además que la ley 25.585 únicamente obligó a las sociedades a liquidar e ingresar el IBP de sus integrantes, pero ni explícita ni implícitamente instituyó a las primeras como “responsables sustitutos” de los segundos. Esos son los hechos que resumidamente dieron lugar al fallo “Rectificaciones Rivadavia” y que el Máximo Tribunal desechó tal como comentaremos a continuación.

IV. Resolución general 3175/2011: reedición del debate y nuevo revés judicial para el Fisco

La jurisprudencia nacional ha tenido oportunidad de pronunciarse en forma reiterada sobre esta cuestión.

El hito central, como ya dijimos, es el fallo de la CS en “Rectificaciones Rivadavia” [2011], donde el Tribunal convalidó la procedencia de la compensación. El argumento clave fue que el saldo deudor corresponde al mismo sujeto (la sociedad actuando como responsable sustituto), lo cual satisface la identidad subjetiva exigida para operar la compen-

sación. Esa interpretación no fue compartida por la Dra. Highton de Nolasco que, en disidencia, expresó que toda vez que el titular del crédito fiscal invocado —saldos de libre disponibilidad generados en su favor por la sociedad en el impuesto al valor agregado—, es un sujeto distinto a aquel sobre el que recae el IBP —los titulares de acciones de esa sociedad—, se vulnera uno de los presupuestos esenciales del instituto de la compensación.

A pesar de la claridad del fallo de la Corte, en el año 2011, la entonces Administración Federal de Ingresos Públicos dictó la resolución general 3175/2011 (7), que excluyó expresamente a los responsables sustitutos y responsables por deuda ajena de dicha posibilidad (8). Mediante el dictado de esta norma reglamentaria el Fisco pretendió borrar con el codo lo que la Corte Suprema había escrito con la mano.

La posición del Fisco nacional se cionó en afirmar que en estos casos no existía identidad subjetiva en la titularidad del crédito y la deuda tributaria, siendo este un requisito exigido por el art. 28 de la ley 11.683. A lo expuesto, sumó que la resolución general 3175 prohibía que los responsables por el cumplimiento de deuda ajena y los responsables sustitutos soliciten la compensación de sus obligaciones fiscales (determinadas y exigibles) con saldos de distintos impuestos a su favor. La tesitura del Fisco nacional partía de la objeción a la aplicación de la doctrina que emana del fallo de la Corte Suprema de Justicia citado, en lugar de la aplicación directa de la resolución general 3175.

Esa situación dio lugar al derrotero judicial que acertadamente menciona la DNI en su Dictamen, incluso con citas de los antecedentes favorables al contribuyente en las 5 salas de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo

Federal. En todos esos casos se declaró inaplicable la limitación reglamentaria contenida en la resolución general 3175 y la remisión a la doctrina de la CS en el “Rectificaciones Rivadavia”. En esa línea, la Procuración General de la Nación dictaminó el 13/10/2020 en los autos “Cresud SA Comercial Inmobiliaria Financiera y Agropecuaria” y expresó que la potestad reglamentaria que la ley le concede al Fisco habilita para establecer condiciones o requisitos, limitaciones o distinciones que, tienen la validez y eficacia de la ley que reglamentan “cuando se ajustan al espíritu de esta o sirven, razonablemente, a la finalidad esencial que ella persigue”. Bajo este prisma, se consideró que la resolución general 3175 no satisfacía los parámetros mencionados y la controversia era sustancialmente análoga a la de “Rectificaciones Rivadavia”.

V. Criterio adoptado por la Dirección Nacional de Impuestos

Sobre la base de este marco normativo y jurisprudencial, el Dictamen concluye que:

-La resolución general 3175 altera la mecánica de la sustitución establecida en la ley del IBP, le impone restricciones que le son ajenas y no se ajusta a la consolidada jurisprudencia imperante en la materia.

-La identidad subjetiva se encuentra verificada cuando un sujeto actúa simultáneamente como responsable sustituto (deudor) y como titular de un crédito a su favor (acreedor).

-En consecuencia, la compensación resulta legalmente procedente, debiendo la intervención del organismo recaudador limitarse a la verificación de la liquidez y exigibilidad de créditos y deudas.

VI. Adecuación del texto reglamentario. Sanción de la resolución general 5753

En atención a las pautas de política tributaria definidas por la Subsecretaría de Ingresos Públicos y la DNI en el Dictamen, la Agencia de Recaudación y Control Aduanero dictó la resolución general 5753 y ejerció la facultad conferida por el último párrafo del art. 28 de la ley 11.683, de manera de hacer extensible a los responsables sustitutos la posibilidad de que puedan solicitar la compensación de los saldos a ingresar al Fisco.

El art. 1º de la norma citada dispone que “los contribuyentes y/o responsables mencionados en el art. 5º e inc. 2 del art. 6º, ambos de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, podrán solicitar la compensación de sus obligaciones fiscales —determinadas y exigibles— con saldos

a su favor aun cuando estos correspondan a distintos impuestos, de conformidad con el régimen que se establece en la presente resolución general. Dicha compensación procederá en tanto los saldos deudores y acreedores pertenezcan a un mismo sujeto en su carácter de titular pasivo de su deuda impositiva y titular activo de su crédito contra el Fisco, y siempre que la autoricen las normas que rigen los gravámenes de que se trate”.

Por su parte, el art. 2º establece que los saldos a favor solo podrán resultar de:

a) Determinaciones de oficio.

b) Declaraciones juradas originales, rectificativas destinadas a salvar errores de cálculo o errores materiales o bien, rectificativas que generen o incrementen los saldos de libre disponibilidad.

c) Resoluciones administrativas o judiciales, dictadas en recursos o demandas de repetición pasadas en autoridad de cosa juzgada.

Finalmente, la norma implementa ajustes al procedimiento de solicitud de compensación para garantizar una adecuada aplicación de los saldos a favor de los administrados.

VI. Consideraciones finales

Tardó más de lo razonable, pero la justicia finalmente tocó la puerta.

El Dictamen consolida una línea doctrinaria que reivindica la supremacía de la ley sobre reglamentos administrativos restrictivos y refuerza la importancia de la noción de identidad subjetiva como presupuesto esencial de la compensación tributaria. La cuestión reviste particular relevancia para sociedades comprendidas en el régimen del IBP, al reafirmar su derecho a compensar obligaciones fiscales derivadas de su rol como responsables sustitutos con créditos de libre disponibilidad originados en otros tributos. La posterior resolución general 5753 ratifica esa línea y habilita definitivamente a aquellos sujetos a aplicar sus saldos a favor para cancelar las obligaciones derivadas de su actuación como responsables sustitutos. Este reconocimiento normativo no es menor, pues redundará en la reducción de costos financieros y litigiosos, permitiendo que las sociedades alcanzadas logren una administración mucho más eficiente de su posición fiscal y la alineación de su flujo financiero evitando escenarios artificiales de doble esfuerzo económico.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2655/2025

Tributación local | Nota a fallo

COMERCIO INTERJURISDICCIONAL

Medida cautelar procedente. Impugnación de normas locales que crean aduanas internas. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Casos que corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema. Disidencia.

1. - La Provincia de Formosa, de manera cautelar, debe abstenerse de obstaculizar el ingreso de

ganado remitido por la empresa actora en los términos de la resolución general 47/2020 dictada por la Dirección General de Rentas Provincial, como así también de adoptar cualquier medida que en forma directa o indirecta impida el ingreso y/o egreso de la mercadería con fundamento en las normas provinciales. El procedimiento de control implementado por la resolución resultaría contrario a disposiciones de carácter federal, ya que la provincia condiciona

el ingreso de mercaderías provenientes de extraña jurisdicción a tener que realizar un pago a cuenta de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos cuando sean remitidas por sujetos no inscriptos ante el organismo citado.

2. - Corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema la acción interpuesta a fin de hacer cesar el estado de incertidumbre de la empresa actora a partir de que la Dirección

General de Rentas de Formosa le exige que se inscriba como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos para ingresar hacienda dentro del territorio. Si bien dirige la acción contra normas locales, los términos de la demanda y la efectiva substancia del pleito demuestran que la cuestión planteada exige —esencial e ineludiblemente— dilucidar si lo dispuesto en las disposiciones impugnadas interfiere en el ámbito que le es propio a la Nación en lo relacionado con la regulación del comercio interjurisdiccional

(arts. 75:13 y 126, CN) y al establecimiento de aduanas interiores.

3. - En los supuestos en que se debate no solo la validez constitucional de normas locales, sino también su correcta aplicación con arreglo a las disposiciones de la legislación provincial, el pleito debe deducirse ante los tribunales de la Provincia, pues esa labor hermenéutica extralimita la que autoriza un planteo de esta índole en cualquier causa en la que, en ejercicio de la jurisdicción originaria que le confiere a la Corte Suprema el art. 117 de

la CN, debe resolverse sobre la constitucionalidad de prescripciones locales (del voto en disidencia del juez Rosatti y la conjuenza Andalaf Casiello).

CS, “Agropedascoll S.A. c. Formosa, Provincia de s/acción declarativa”, 16/10/2025.

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/109206/2025]

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

Un límite judicial al poder tributario provincial: el caso “Agropedascoll S.A. c. Provincia de Formosa” de la Corte Suprema de Justicia



Daniel Ricardo Garcia

Abogado. Magíster en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Ingresos Públicos (Universidad de La Matanza).

Sumario: I. Introducción.— II. La situación de hecho.— III. La sentencia.— IV. Algunas ideas sobre lo dispuesto por la Constitución Nacional al respecto de las aduanas internas.— V. Disidencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El voto del Dr. Rosatti y la conjuenza Andalaf Casiello.— VI. Importancia del voto en disidencia del Dr. Rosatti.— VII. Conclusiones.

I. Introducción

El objetivo del presente trabajo es realizar un análisis del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) en la causa “Agropedascoll SA c. Provincia de Formosa” con fecha 16/10/2025, donde se decretó una medida de no innovar frente a la RG 47/2020 dictada por la Dirección General de Rentas de Formosa.

Asimismo, se examina el voto en disidencia del Dr. Rosatti y de la conjuenza Andalaf Casiello, cuya lectura resulta clave para comprender la proyección futura del caso en materia de competencia originaria y federalismo fiscal.

II. La situación de hecho

Agropedascoll SA, dedicada a la cría y comercialización de ganado bovino, interpuso una acción declarativa de certeza (art. 322, Cód. Proc. Civ. y Com.) contra la Provincia de Formosa. Alegó un estado de incertidumbre derivado de la exigencia de inscripción como contribuyente local para ingresar hacienda al territorio provincial.

La empresa cuestionó la constitucionalidad de los arts. 42, inc. d) y 43 del Cód. Fiscal (ley 1589) y de la RG 47/2020, al considerar que el régimen configuraba una violación a la libre circulación de mercaderías prohibida por los arts. 9º a 11 de la Constitución Nacional (CN).

En concreto, Rentas de Formosa exigía un pago a cuenta del 3% del valor de la factura por cada

operación proveniente de otra jurisdicción, bajo apercibimiento de impedir el ingreso del ganado.

III. La sentencia

Cabe señalar que el dictamen de la Procuración General de la Nación emitió una opinión desfavorable para la pretensión del contribuyente toda vez que: “...opina que el proceso resulta ajeno a la competencia originaria de este Tribunal porque la materia del pleito involucra un planteamiento conjunto de cuestiones locales con otras de orden federal, ya que la actora cuestiona normas locales no solo por resultar contrarias a lo dispuesto en los arts. 9 a 12, 14, 16, 17, 31, 75 —inc. 13— y 126 de la CN, sino también con fundamento en la violación del derecho de propiedad y de los principios de legalidad, razonabilidad, y seguridad jurídica, materias que, a su juicio, resultan ajenas al conocimiento exclusivo y excluyente de la justicia federal...” (1).

Sin perjuicio de lo manifestado por la Procuración General de la Nación, la Corte Suprema decide que la causa es de competencia originaria y así lo dispone en el punto I de la parte resolutive.

El fallo señala que: “...Que la competencia originaria prevista en el art. 117 de la CN debido a la materia, solo procede cuando la acción entablada se basa directa y exclusivamente en prescripciones constitucionales de carácter nacional, leyes del Congreso o tratados, de tal suerte que la cuestión federal sea la predominante en la causa (Fallos: 311:1588; 315:448; 322:1470; 323:2380 y 3279; 334:902; 339:525, entre muchos otros). 4) Que el Tribunal considera que se configura la situación descrita en el considerando precedente, pues si bien la actora dirige la acción contra normas locales, los términos de la demanda

y la efectiva substancia del pleito, demuestran que la cuestión planteada exige —esencial e ineludiblemente— dilucidar si lo dispuesto en las disposiciones impugnadas interfiere en el ámbito que le es propio a la Nación en lo relacionado con la regulación del comercio interjurisdiccional (arts. 75, inc. 13 y 126 de la Ley Fundamental) y al establecimiento de aduanas interiores (conf. Fallos: 345:1070)(...) de los antecedentes aportados por la parte actora surge que el procedimiento de control implementado por la RG 47/2020 —dictada por la Dirección General de Rentas en uso de prerrogativas y facultades conferidas por el Código Fiscal— resultaría contrario a disposiciones de carácter federal, en tanto la Provincia de Formosa condiciona el ingreso de mercaderías provenientes de extraña jurisdicción a tener que realizar un pago a cuenta de los anticipos del impuesto sobre los ingresos brutos cuando sean remitidas por sujetos no inscriptos ante el organismo citado...” (2).

Luego de analizar la situación de derecho y las pruebas aportadas por el contribuyente, la CS dicta una medida cautelar de no innovar para que la Provincia de Formosa se abstenga de obstaculizar cualquier ingreso de ganado remitido por Agropedascoll SA en la medida que provenga de extraña jurisdicción por el solo hecho de no haber efectuado el pago a cuenta de los anticipos de dicho tributo establecidos en la RG 47/2020 de la Dirección General de Rentas de Formosa, hasta tanto se dicte sentencia de fondo en el pleito.

IV. Algunas ideas sobre lo dispuesto por la Constitución Nacional al respecto de las aduanas internas

La Constitución Nacional establece una taxativa prohibición de “aduanas interiores” mediante los

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

(1) CS, Considerando N° 2, “Agropedascoll SA c. Provincia de Formosa”, 16/10/2025.

(2) CS, Considerando N° 3 y ss., “Agropedascoll SA c. Provincia de Formosa”, 16/10/2025.

arts. 9º, 10 y 11. En ese sentido, las provincias se obligaron a no establecer aduanas locales y proteger o favorecer la libre circulación de mercaderías, personas y transportes.

Como origen histórico cabe señalar que previo a la conformación de la Unidad Nacional (1853-1860), las provincias fomentaron aduanas interiores mediante su soberanía. Esto llevó a que los constitucionales de la primera Carta Magna dispusieran la prohibición de cualquier tipo de aduana en el interior del territorio nacional.

La norma constitucional prohíbe crear tributos, tasas y/o aranceles que operen en un estricto sentido discriminatorio de las mercaderías foráneas, favoreciendo así las mercaderías y/o actividades locales.

En ese sentido, si bien el régimen de pagos a cuenta establecido por la RG 47/2020 de la Provincia de Formosa no crea estrictamente una aduana interior, la Corte Suprema entiende —de forma preventiva— que el funcionamiento de esta normativa podría ser violatorio a las disposiciones citadas. Ello porque, cabe tener presente, la Corte dictó una cautelar sin pronunciarse sobre el fondo de la cuestión, lo cual no implica una declaración de inconstitucionalidad de la norma sino una protección preventiva fundada en la apariencia de derecho y el riesgo de un perjuicio irreparable.

V. Disidencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. El voto del Dr. Rosatti y la conjeza Andalaf Casiello

El pronunciamiento de la Corte Suprema no responde a una unanimidad, sino que hay dos votos en disidencia: el Dr. Rosatti y la conjeza Andalaf Casiello.

Señalan en su voto que la acción no debe ser admitida porque mezcla cuestiones locales y federales: "...quedan excluidos de la referida competencia aquellos procesos en los que también se planteen cuestiones de índole local que traigan aparejada la necesidad de hacer mérito de estas o que requieran para su solución la aplicación de normas de esa naturaleza o el examen o revisión en sentido estricto de actos administrativos de las autoridades provinciales, legislativos o judiciales de carácter local (Fallos: 245:104; 311:1597; 319:2527; 329:937, entre muchos otros), ya que el respeto de las autonomías provinciales requiere

que se reserve a sus jueces el conocimiento y decisión de las causas que versan sobre cuestiones propias del derecho provincial, a fin de lograr el equilibrio que debe coexistir evitando acrecentar los poderes del gobierno central en detrimento de las facultades provinciales y viceversa (Fallos: 329:5814 y CSJ 1039/2018 "Igarreta Sociedad Anónima, Comercial e Industrial c. Santa Fe, Provincia des/ acción declarativa de inconstitucionalidad", sentencia del 21 de junio de 2022, entre otros)... (...) ... Que ello no obsta a la tutela que esta Corte eventualmente pueda dar a los aspectos federales que el litigio pudiere comprender, la que debe procurarse por la vía del recurso extraordinario y en la medida en que la decisión de los jueces provinciales afecte el interés de las partes (Fallos: 277: 365; 310:2841, entre muchos otros)..." (3).

El voto en disidencia expresa que la cuestión sometida a tribunal no reúne las condiciones para ser tratada en competencia extraordinaria, sino que debería ir por los tribunales ordinarios y, eventualmente, ser revisada vía recurso extraordinario federal. Por esto, entiende que la acción es inadmisibles porque no corresponde a la competencia originaria.

VI. Importancia del voto en disidencia del Dr. Rosatti.

Nuevamente corresponde recalcar la visión jurídica del Dr. Rosatti en materia de tributación local. Como he mencionado en otras oportunidades (4), la visión jurídica del juez mencionado es restringir la participación y entendimiento de los fallos de la Corte Suprema, toda vez que en materia de litigios locales ha negado que exista cuestión federal, tanto vía originaria como extraordinaria. Lo cierto es que la CS sigue en pleno proceso de conformación de nuevas mayorías.

A saber, la conformación actual de la CS prevé 5 miembros, de los cuales hay solamente 3 cubiertos: Rosatti —presidente—, Ronsekrantz —vicepresidente— y Lorenzetti.

(3) CS, "Agropedascoll SA c. Provincia de Formosa", 16/10/2025, Disidencia del Dr. Rosatti, tercer considerando y siguientes.

(4) GARCIA, Daniel Ricardo, "El Principio de Territorialidad como límite a la imposición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A propósito del fallo 'Petroarsa'", Suplemento de Derecho Tributario n.º 2 (noviembre 2024), Editorial La Ley, p. 11.

Actualmente la CS tiene activos 3 de sus 5 miembros y, los nuevos integrantes que ocupen las vacancias existentes deberán expresar su visión jurídica sobre estos temas de tributación local.

Planteado esto, podrán suceder, varios escenarios ejemplificados a continuación.

Por un lado, la futura conformación de la Corte Suprema podría entender que estos planteos no tienen cuestión federal, rechazando de plano los recursos. Esto sería considerar el voto en disidencia de Rosatti como una nueva mayoría. Por otra parte, los jueces de la Corte podrían interpretar que este tipo de planteos tienen cuestión federal, considerando el tratamiento de estos casos como de competencia originaria, es decir, como actualmente viene sucediendo.

Sin importar como se resuelva el fondo de esta causa, la conflictividad en materia de tributación local está lejos de finalizar.

VII. Conclusiones

La Corte Suprema ha dictado una medida cautelar de no innovar contra la Resolución General 47/2020 de la Dirección General de Rentas de Formosa, señalando que dicha provincia se abstenga de cobrar un pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos a los ingresos de mercadería —en este caso, ganado bovino— en la medida que esto podría significar una violación al principio de prohibición de aduanas internas.

Es importante destacar la importancia del precedente en materia de tributación local, sin perder de vista que existen votos en disidencia que niegan que sea una causa originaria y, además, que es una medida cautelar que no se pronuncia sobre el fondo de la cuestión.

Sin dudas, este tipo de situaciones que son cada vez más comunes en el derecho tributario local deben tener revisión amalgamando todo el sistema tributario argentino, considerando a las provincias como actores fundamentales en un nuevo diseño de la estructura impositiva.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2736/2025

Tributación municipal | Doctrina

La autonomía municipal y su alcance en materia tributaria a raíz de un reciente pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia



Gastón F. Vidal Quera

Abogado (UBA). Especialista en Derecho Tributario (UBA). Profesor en materias relacionadas a las temáticas tributarias (UBA, Universidad de Palermo y Universidad de San Isidro). Autor del libro "Cuestiones conflictivas de tributación local", Ed. Errepar 2019 y en otras editoriales. Titular del Estudio Vidal Quera y Asociados.

Sumario: I. Introducción.— II. El actual criterio de la CS en la autonomía municipal en particular en sus facultades tributarias.— III. ¿Qué dijo la CS? Doctrina jurisprudencial del tema para otros casos.— IV. – Un antecedente reciente sobre la limitación al poder tributario municipal.— V. Comentarios finales.

I. Introducción

El alcance de la autonomía municipal y sus implicancias en materia tributaria no es un tema novedoso. A raíz de recientes casos y criterios de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CS) se le va dando un alcance mayor y con un eje muy fuerte en su reconocimiento dado por la interpretación del art. 123 de la Constitución Nacional (CN).

Para la CS, deben admitirse los medios para su subsistencia, que solo puede garantizarse con el “derecho a los medios” al cual tienen legítimo derecho. También la CS ha ido delineando en qué supuestos hay una limitación por la legislación nacional a la potestad impositiva municipal al ejercer una facultad exclusiva en determinadas materias o actividades, así como también a nivel provincial.

Se analizará el tema con un sentido lo más directo y claro posible, aportando datos para el debate en un país como el nuestro que es federal y, muchas veces en temas tributarios se ve una dependencia del Estado nacional, haciéndolo muy “centralista”.

II. El actual criterio de la CS en la autonomía municipal en particular en sus facultades tributarias

Un reciente antecedente de la CS⁽¹⁾ nos arroja luz sobre su posición actual sobre el tema para lo cual sirve hacer una reseña de los antecedentes y cómo llegó la cuestión al Alto Tribunal.

Una empresa que tiene como actividad principal la producción y venta de combustibles líquidos promovió una demanda contra la Municipalidad de La Banda del Río Salí—Provincia de Tucumán— en la que solicitó la declaración de inconstitucionalidad de algunos artículos del Código Tributario Municipal que establecen un tributo denominado “Tributo Económico Municipal” (TEM) por considerarlo contrario a las leyes 23.966 (“Impuesto a los Combustibles Líquidos”, y la ley 23.548 (“Coparticipación Federal de Impuestos”). Se considera en la demanda que el TEM tiene el mismo hecho y base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos que cobra la Provincia de Tucumán.

En tal sentido, como la Provincia de Tucumán se adhirió a la ley nacional 23.966, en donde se comprometió a derogar la legislación local que se le pudiera oponer y a aplicar el impuesto sobre los ingresos brutos en las etapas de industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, a una tasa máxima del 3,5%, es un compromiso que alcanza a las municipalidades de esa Provincia.

Luego del rechazo de la demanda por parte de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Provincial, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán confirmó ese rechazo, al considerar como en otros casos en donde se había declarado la validez del TEM creado por la Municipalidad de San Miguel de Tucumán que es similar el TEM del Municipio de la Banda del Río Salí.

El Máximo Tribunal tucumano entendió que las “facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no depende de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación ... *sino que nace de la propia Constitución Provincial, la que consagró la autonomía de los municipios tucumanos para crear ‘tributos’, dejando de lado la expresión ‘tasa por servicios efectivamente prestados’ que contenía el anterior art. 114 de la Constitución de 1990*” (la bastardilla me pertenece). Concluyendo que “*la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial*” (la bastardilla me pertenece).

III. ¿Qué dijo la CS? Doctrina jurisprudencial del tema para otros casos

Frente a la queja por el recurso extraordinario federal presentado por la empresa, la CS *revocó la sentencia* y ordenó que se dicte una nueva sentencia con arreglo a su criterio y fundamentos.

En primer lugar, se analiza la *potestad tributaria de los municipios* conforme a unas “líneas directrices”, que es un concepto muy interesante y que lo desarrolla la CS con mucha claridad, al sostener que:

a) La autonomía municipal que consagró el art. 123 de la CN importó también admitir los medios para su subsistencia, que solo puede garantizarse con el “derecho a los medios”.

b) Dentro del derecho a los medios que garantizan la subsistencia del municipio están los recursos provenientes de la *potestad tributaria originaria* que tienen.

c) Ese derecho a los medios económicos del municipio reconoce como *límites el Estado de Derecho* y el *sistema de organización institucional* con sus diferentes niveles de decisión.

d) Los *límites al poder fiscal municipal que surgen de un estado de derecho* son los “principios clásicos de la tributación”, como el principio de legalidad (art. 19, CN); el principio de igualdad ante las cargas públicas (art. 16, CN); el principio de finalidad (arts. 1º, 33 y ccds., CN) y el principio de no confiscatoriedad (art. 17, CN).

e) Los *límites al poder municipal que provienen del sistema de organización institucional* remiten a la distribución de la potestad tributaria prevista en la Constitución Nacional, que con *relación a la Nación* “cobra relevancia la problemática de los establecimientos de utilidad nacional enclavados en territorios locales (art. 75, inc. 30, CN) ... o la imposibilidad de crear aduanas interiores”. Más adelante se analizará un interesante fallo de la Cámara Federal de La Plata sobre los establecimientos de utilidad nacional.

Por su parte, *con respecto a las provincias*, la autonomía municipal debe respetarse con las atribu-

ciones económicas y financieras para garantizar sus necesidades públicas.

Finalmente, actúa como *límite del poder fiscal el derecho intrafederal tributario* que se encuentra plasmado en el Convenio Multilateral y la ley 23.548 de Coparticipación que es un “sistema de concertación fiscal en cuyo proceso de formación no debería excluirse la participación municipal”.

Luego la Corte pasa a analizar, de acuerdo a esas “líneas directrices” cómo se regula la autonomía municipal en la Constitución de la Provincia de Tucumán en donde el art. 135 “consagra la autonomía política, administrativa, económica, financiera e institucional de los municipios”, resaltando que el art. 132 de esa Constitución Provincial al regular los recursos municipales indica en el punto 1º: “Los tributos que se fijen según criterios de equidad, proporcionalidad y progresividad, *aplicada en armonía con el régimen impositivo provincial y federal*”. También como recursos municipales están los “fondos por coparticipación nacional y provincial” (inc. 3º).

Es por eso que la decisión de la Corte Suprema de Tucumán al considerar que “la extensión de las facultades tributarias municipales se encuentra definida a partir de una decisión del poder constituyente provincial” es una afirmación “dogmática” o “superficial”, ya que omite considerar que la Constitución Provincial responde a los arts. 5º y 123 de la Constitución Provincial que ordenan “aseguradas un régimen preexistente y esas normas protegen contenidos mínimos a la autonomía, cuyos alcances disponen las constituciones provinciales”.

Además considerar que “la extensión de las facultades tributarias autónomas reconocidas a la Municipalidad de la Banda del Río Salí no dependen de los convenios celebrados entre la Provincia de Tucumán y la Nación a los fines de establecer la masa coparticipable en materia del impuesto sobre los combustibles líquidos o los criterios de distribución de esta, sino que nace de la Constitución Provincial”, no tiene en cuenta que *las normas de concertación tienen indudable incidencia sobre la potestad tributaria municipal*.

Los sistemas tributarios, dice la Corte, entre la Nación, las provincias y los municipios deben *armonizarse* y no están llamados a “competir y/o destruir económicamente” al otro.

Con lo cual, los *municipios gozan de una potestad tributaria originaria que titularizan por mandato constitucional, es decir, no derivada de la autonomía provincial y, por tal motivo los regímenes de concertación fiscal en su formación y ejecución no pueden excluir la participación municipal*.

Como la provincia de Tucumán no coparticipa a sus municipios en el impuesto sobre los ingresos brutos, que se lo considera por la empresa “análogo” al TEM, no está justificado para la Corte en la sentencia que se haya excluido a la Provincia de la demanda, al hacer lugar a la excepción de falta de acción.

Lo que también tiene en cuenta la Corte para hacer lugar a la queja es que lo que debe analizarse es si el TEM, sin importar es una tasa o un “impuesto municipal” es armónico con la ley de coparticipación federal y la ley 23.966 de Impuesto a los Combustibles Líquidos, lo que al no analizarse ni

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

(1) CS, “Refinería del Norte SA c. Municipalidad de la Banda del Río Salí s/ inconstitucionalidad”, 25/06/2025, CSJ 1867/2021/RH1. TR LALEY AR/JUR/ 85457/2025.

rechazarse en forma adecuada hace que la sentencia tenga *defectos de fundamentación*.

IV. Un antecedente reciente sobre la limitación al poder tributario municipal

Si bien no es de la CS existe un reciente antecedente que resulta de mucho interés en el tema de la limitación al poder tributario municipal, relacionado con el sistema de organización institucional vinculado a la legislación nacional.

En efecto, hace pocos meses, la Cámara Federal de La Plata-Sala II en sentencia del 15 de julio de 2025 en el expediente “TAM-Linhas Aéreas SA c. Municipalidad de Ezeizas/acción declarativa de certeza” analizó las potestades municipales de la Municipalidad de Ezeiza para cobrar las tasas por libreta sanitaria, tasa por inspección de seguridad e higiene y tasa por habilitación de comercio, sobre la actividad que realizaba una línea aérea dentro del Aeropuerto Internacional de Ezeiza.

Se trata de la aplicación de regulación federal sobre un “establecimiento de utilidad nacional” sometido a legislación federal como es un aeropuerto y como indica el art. 75 de la CN, que corresponde al Congreso Nacional: “30. Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.

Veamos los hechos del caso y lo que resuelve la Cámara que coincide con el criterio actual de la CS que se viene desarrollando.

Se inicia una acción declarativa de certeza ante el Juzgado Federal N° 3 de Lomas de Zamora cuestionando las tres tasas municipales mencionadas y, por sentencia del 10 de diciembre de 2024 se hizo lugar a la demanda, considerando que no se encuentra sujeta la línea aérea al pago de estas por su actividad que realiza en el Aeropuerto Internacional de Ezeiza.

El municipio apeló esa sentencia que es confirmada por la Cámara.

La Cámara centra su análisis en si las tasas reclamadas están dentro del “poder de policía local” o por el contrario “avanza sobre materias exclusivas

y excluyentes del Estado nacional, interfiriendo con los fines del establecimiento de utilidad nacional”, ya que se encuentra fuera de discusión que el Aeropuerto Internacional Ministro Pistarini es un establecimiento de utilidad nacional.

Respecto al reclamo por la *tasa por Libreta Sanitaria Municipal*, la Cámara recuerda que debe abonarse por “la tenencia del certificado de salud laboral denominada ‘Libreta Sanitaria Municipal’ para todos los propietarios, profesionales, obreros, empleados, dependientes o cualquier persona que atienda público y que trabajen en cualquier establecimiento industrial, comercial, de servicios, de salud, de transporte, de educación y/o similares, ubicados dentro del partido de Ezeiza inclusive el Aeropuerto Internacional Ministro Pistarini”.

Se cita la res. del Sistema Nacional de Aeropuertos (ORSNA) 36/2009 que determinó que la *tasa por Libreta Sanitaria Municipal* no interfiere en el establecimiento de utilidad nacional en tanto obliga únicamente a poseerlo al personal que atiende al público en general del aeropuerto y no alcance a aquel personal que se desempeña atendiendo a pasajeros en su calidad de tales en el hecho específico del transporte aerocomercial.

Analizando la actividad de la línea aérea se considera que su personal “no atiende al ‘público en general’ sino a los pasajeros en su calidad de tales”, finalidad que excede el marco de competencia local del Municipio “...por ser propia del fin aeroportuario del establecimiento de utilidad nacional y reservado a la legislación nacional (conforme los arts. 27 y 197 del Cód. Aeronáutico, tal como también fuera expresado por el propio ORSNA ... y resuelto por el a quo en la sentencia que aquí se analiza)...” (la bastardilla me pertenece). Con lo cual es una tasa que se declara no es aplicable a la línea aérea ya que, en otras palabras, la empresa tiene personal que presta servicios incluidos necesariamente en la actividad aerocomercial.

Con respecto a la *Tasa por Seguridad e Higiene* la Cámara no hace mucho análisis, pero dice que ocurre una similar situación como con la anterior tasa, es decir que prevalece la legislación federal en el tema.

Por último, se analiza la *Tasa por Habilitación de Comercio* para ver si es legítimo su reclamo. Se recuerda por parte de la Cámara que el dec. 315/1997 creó el ORSNA y que el propio Organismo en la res. 36/2009 con respecto a la línea aérea es una tasa que avanza sobre materias de exclusividad y excluyen-

te competencia del ORSNA, interfiriendo con los fines del establecimiento de utilidad nacional.

En tal sentido, la Cámara resalta que “...la empresa actora abona al explotador, en el caso Aeropuerto Argentina 2000 un canon por el uso del espacio físico dentro del Aeropuerto Internacional de Ezeiza Ministro Pistarini, la pretensión impositiva del Municipio de Ezeiza se presenta inaplicable respecto de la empresa TAM-Linhas Aéreas SA”. Este es el punto esencial para limitar el poder tributario de imposición municipal por la existencia de una legislación nacional.

V. Comentarios finales

El reciente fallo de la CS comentado nos da una visión actual sobre la controvertida y siempre discutida situación de la autonomía municipal y las facultades tributarias.

Si bien en cuanto al caso concreto, hace lugar a la queja y ordena se dicte una nueva sentencia por los defectos de fundamentación de la sentencia, en especial por las afirmaciones “dogmáticas” o “superficiales”, que había hecho el Superior Tribunal de Tucumán, en particular si el TEM respeta el *derecho intrafederal tributario* en el caso la ley 23.548 de Coparticipación y la ley 23.966 de Impuesto a los Combustibles Líquidos.

Pero el fallo trae importantes *líneas directrices* del poder tributario municipal, que deben tenerse muy presentes, indicando que es una facultad originaria que surge de la Constitución Nacional, con la necesidad de contar con el *derecho a los medios* y como límites el “Estado de derecho”, en palabras de José Osvaldo Casas sería el Estatuto Constitucional del Contribuyente, los límites del *sistema de organización institucional* y, en particular el *derecho intrafederal tributario* plasmado en instrumentos como el Convenio Multilateral o la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

Es un fallo para tener muy en cuenta en el tema de facultades tributarias municipales y en particular el criterio actual que parece tener la CS en el tema y que sigue generando muchos litigios entre los contribuyentes y los fiscos municipales por los diferentes puntos de vista de acuerdo con el alcance de la potestad tributaria municipal. Prueba de ello es el caso que, solo como un ejemplo, se analizó en esta colaboración de la Cámara Federal de La Plata.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2447/2025

Tributación municipal | Nota a fallo

EJECUCIÓN FISCAL

Tasa de seguridad e higiene. Pretensión de cobro improcedente. Empresa que no tiene local propio.

1. - La sentencia que hizo lugar a la ejecución fiscal iniciada por un municipio por el cobro de la tasa por inspección de higiene es arbitraria. La demandada carece en el municipio de local o personal propio —utilizaba espacio cedido por un banco y con personal de este—, y el a quo eludió el tratamiento del agravio con el argumento de que excedía el estrecho marco del proceso cuando, en rigor, la solución definitiva del caso

solo requeriría verificar esos extremos, sin que ello, afecte el carácter ejecutivo de la acción promovida (de la doctrina sentada en “Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S. A.”, 26/03/2009, AR/JUR/77973/2009 a la cual remite).

2. - La pretensión del municipio de cobrar la tasa de seguridad e higiene a la empresa cuyo giro comercial lo lleva adelante mediante contratos de agencia con otras empresas que prestan el servicio en sus propios locales es improcedente. Resulta inaceptable que el Estado pretenda —sin esgrimir un sólido argumento jurídico—

duplicar el cobro de una tasa por la comprobación de una misma condición de seguridad e higiene de idéntico local (del voto del juez Rosatti).

CS, “Western Union S.R.L. c. Municipalidad de Merlos/ ordinario”, 10/04/2025.

[Cita online: TR LALEY AR/JUR/38588/2025]

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

La prohibición de duplicar la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene: El caso “Western Union c. Municipalidad de Merlo”



José Rafael de las Heras

Abogado (UBA, 2003). Especialista en Derecho Tributario (UBA, 2020). Abogado del Estudio Pérez Alati, Grondona, Benites & Arntsen (desde el año 2002).

Sumario: I. Antecedentes del fallo. — II. Fundamentos del fallo. — III. Conclusiones del fallo.

El presente comentario tiene por objeto analizar los antecedentes, los fundamentos y las conclusiones que se pueden extraer del fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Western Union SRL c. Municipalidad de Merlos/ordinario”, CS, 10/04/20205, TR LALEY AR/JUR/38588/2025 (Fallos: 348:267).

I. Antecedentes del fallo

El 2 de mayo de 2016, el Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Civil y Comercial y Contencioso Administrativo de San Martín N° 2, Secretaría N° 3, dictó sentencia que rechazó la acción declarativa de certeza promovida el 5 de abril de 2006, por la parte actora en los términos del art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. a los efectos de obtener que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 93, 96 y concordantes de la Ordenanza Fiscal 1812 de la Municipalidad de Merlo que crearon la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene en función de los siguientes fundamentos:

“En el *sub lite*, ambas partes son contestes en que Western Union no cuenta con locales propios para el desarrollo de su actividad comercial en el ejido del Municipio. Dicha afirmación es ratificada por la prueba informativa y pericial contable rendida en autos; en efecto, el Correo Oficial de la República Argentina informa a fs. 692/3 que de los tres locales que el mismo tiene en el Municipio de Merlo uno es propio y los otros dos alquilados y el dictamen pericial contable concluye que no surgen inmuebles de propiedad de la actora ni tampoco que haya alquilado alguno dentro del Municipio de Merlo (v. fs. 700)”.

“Es dable resaltar que la suscripta comparte el criterio sustentado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de San Martín en los autos ‘Western Union Financial Services Argentina SRL c. Municipalidad de Merlo s/Contencioso Administrativo’, Expte. MO-2579-2011 (v. copias certificadas reservadas en Secretaría), en cuanto a que la aquí actora desarrolla actividad comercial dentro de los cuatro locales situados en el Partido de Merlo correspondientes dos al Correo Oficial, uno a Credilogros y otro a la Compañía Financiera Argentina, haciendo estos últimos las veces de agentes comerciales de Western Union”.

“De lo expuesto, considero, que se encuentra probado que la parte actora explota su actividad comercial a través de agentes en los locales comerciales mencionados dentro del Partido de Merlo, y de esta forma el hecho imponible que tipifica la norma atacada, estando obligado Western Union a abonar la tasa por inspección de seguridad e higiene”.

“Por ello, concluyo, que no corresponde hacer lugar a la inconstitucionalidad planteada, ya que la tasa cuestionada no vulnera el Régimen de Coparticipación Federal ni derechos constitucionales”.

La decisión del Juzgado Federal de Primera Instancia en lo Civil y Comercial y Contencioso Administrativo de San Martín N° 2, Secretaría N° 3, se apoyó en el criterio expuesto previamente por la Cámara en lo Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de San Martín que había dictado sentencia en la causa “Western Union Financial Services Argentina SRL c. Municipalidad de Merlos/Contencioso Administrativo” (Expediente N° MO-2579-2011), en la cual la parte actora había solicitado la devolución de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene de los períodos fiscales enero de 2000 a agosto de 2005, abonada en cumplimiento del requisito del pago previo luego de la finalización del procedimiento de determinación de oficio iniciado por la Municipalidad de Merlo, que sostenía que la actividad comercial desarrollada por la parte actora en los dos locales del Correo Argentino SA, en el local de Credilogros Compañía Financiera SA y en el local de Compañía Financiera Argentina SA debía tributar supuestamente la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene aun cuando los titulares de los mentados locales ya habían ingresado la Tasa en discusión.

El 12 de octubre de 2017, la Sala I de la Cámara Federal de San Martín dictó una resolución que rechazó el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y en consecuencia confirmó la resolución dictada el 2 de mayo de 2016, por el Juzgado de Primera Instancia en lo Civil y Comercial y Contencioso Administrativo de San Martín N° 2, Secretaría N° 3, al afirmar lo que sigue:

“En consecuencia, lo antedicho me permite afirmar que no existe conflicto entre la legislación municipal y las normas federales, toda vez que la primera impone a la empresa obligaciones por los servicios administrativos, vinculados con el empleo de un inmueble ubicado en su ámbito jurisdiccional, mientras que las últimas rigen intereses, derechos y deberes de otra naturaleza, relativo a la condición jurídica de la empresa en cuestión (Cfr. doctrina de Fallos: 135:19 y 161:137, entre otros)”.

“V.- Ahora bien, en las presentes actuaciones ambas partes están de acuerdo en que Western Union SRL no posee locales propios para el desarrollo de su actividad comercial dentro del Municipio de Merlo. Estas aseveraciones se han visto confirmadas por la prueba de informes y pericial contable obrante en estos actuados (Conf. Fs. 692/693 y 700)”.

“En consecuencia y en mérito a lo expuesto, entiendo que ha quedado probado que Western Union SRL desarrolla actividad comercial en el Municipio de Merlo a través de los locales ya referenciados, haciendo sus titulares las veces de agentes de la actora”.

El 4 de diciembre de 2017, la Sala I de la Cámara Federal de San Martín rechazó formalmente la concesión del recurso extraordinario federal interpuesto por la parte actora y frente a ello el 13 de diciembre de 2017 fue interpuesto el recurso de queja ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación que derivó en el fallo dictado el 10 de abril de 2025.

Cabe advertir que, con anterioridad al fallo bajo análisis, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó sentencia favorable a la parte actora en la causa CS, 28/06/2018, “Western Union Financial Services Argentina SRL c. Municipalidad de Merlos/demanda contencioso administrativa”, TR LALEY AR/JUR/47319/2018, en la cual se resolvió:

“Que las cuestiones debatidas encuentran adecuada respuesta en la doctrina que emana de la CSJ 715/2005 (41-M)/CS1 ‘Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SAs/ejecución fiscal’, sentencia del 26 de marzo de 2009, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad”.

II. Fundamentos del fallo

Al dictar sentencia el 10 de abril de 2025, los dos votos de la mayoría compuesta por los ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los Dres. Carlos Fernando Rozenkrantz y Ricardo Luis Lorenzetti, resolvieron hacer lugar al recurso de queja interpuesto el 13 de diciembre de 2017 por la parte actora en virtud de la doctrina que emana de la CS, 26/03/2009, “Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SAs/ejecución fiscal”, TR LALEY AR/JUR/77973/2009, a cuyos fundamentos se remitieron por razones de brevedad.

El dictamen emitido por la Procuradora Fiscal Laura Monti, el 21 de febrero de 2007, al

cual se remitieron por razones de brevedad los Ministros de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los Dres. Ricardo Luis Lorenzetti, Elena Inés Highton de Nolasco, Carlos Santiago Fayt, Enrique Santiago Petracchi, Juan Carlos Maqueda y Eugenio Raúl Zaffaroni al dictar sentencia la CS, 26/03/2009, “Municipalidad de Concordia c. Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones SAs/ ejecución fiscal”, LA LEY AR/JUR/77973/2009, sostuvo lo que se indica a continuación:

“En el *sub examine* surge de las constancias de autos que la demandada esgrimió, desde el inicio, el contrato de comodato que había celebrado con el Banco de la Nación Argentina, por el cual éste le cedió un espacio de su inmueble situado en Carlos Pellegrini 651 de la ciudad de Concordia, donde ubicó un escritorio desde el cual un promotor, también empleado de aquella institución financiera, brinda asistencia para afiliaciones, traspasos, tramitaciones, otorgamiento y pago de prestaciones y demás trámites (ver constancias de fs. 193). Con base en ello, denunció que ningún servicio concreto e individualizado pudo serle prestado, en los términos de la asentada doctrina de Fallos: 312:1575, pues carece en el municipio de local o personal propio”.

“Añadió que, en caso de haberse brindado algún servicio, éste habría sido recibido por el banco, quien es el titular de la propiedad del local a inspeccionar y quien se encuentra obligado a mantener el recinto en condiciones de seguridad e higiene (fs. 75). Lo contrario, en su opinión, implicaría que, por una misma fiscalización realizada en un único local, se cobraría dos veces el mismo tributo y en virtud del mismo hecho imponible”.

“Más aún, cuando V.E. ha calificado de inaceptable que el Estado pretenda el cobro de tasas por la existencia de dos actuaciones diferenciadas por el fin que persiguen pero iguales en relación con la actividad material en qué consisten, como sería, en el *sub iudice*, la comprobación de las condiciones de seguridad e higiene de idéntico local y personal (*in re* M.372, L.XXXIX, ‘Massalín Particulares SA c. Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad’, sentencia del 21 de marzo de 2006)”.

“Desde esta perspectiva y a mayor abundamiento, no escapa a mi análisis que el Municipio no ha alegado, ni mucho menos demostrado, haber dividido el pago de la tasa correspondiente a los servicios brindados al inmueble y al personal del Banco de la Nación entre éste y la aquí ejecutada, en función de las prestaciones concretas e individualizadas que afirma haber efectuado a cada uno de ellos, ni tampoco haber devuelto la gabela percibida en exceso de la entidad financiera en pago por los servicios prestados a la accionada o, a todo evento, haber dado inicio de forma oficiosa a las actuaciones administrativas tendientes a tal fin —como sería su deber al advertir el pago de un tributo sin causa, dada la obligación de obrar de manera leal, franca y pública que ha de presidir toda actuación estatal (arg. Fallos: 10:203)—”.

“En estas condiciones, concluyo que la sentencia recurrida no satisface sino en forma aparente la necesidad de ser derivación del derecho vigente

con adecuada referencia a los hechos de la causa, por lo que corresponde atender los agravios del apelante en cuanto a la arbitrariedad que imputa a lo resuelto”.

En la sentencia dictada el 10 de abril de 2025, el voto propio del ministro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el Horacio Daniel Rosatti, trae algunos conceptos novedosos en relación con los servicios estatales diferenciados que justifican el cobro de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene por parte de la Municipalidad de Merlo.

La Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene que pretendía cobrar la Municipalidad de Merlo en cabeza de la parte actora solventa los servicios municipales de inspección destinados a preservar la seguridad, salubridad e higiene de los locales, establecimientos u oficinas en donde se desarrollan actividades comerciales, entre otras.

La parte actora planteó en la acción declarativa de certeza iniciada de conformidad con el art. 322 del Cód. Proc. Civ. y Com. que su actividad comercial consiste en el envío de dinero y que para realizar la actividad en la jurisdicción de Merlo suscribió contratos de agencia con dos locales del Correo Argentino SA, con un local de Credilogros Compañía Financiera SA y con un local de Compañía Financiera Argentina SA.

Asimismo, la parte actora esgrimió que el principio de razonabilidad se ve afectado en tanto la pretensión de cobro de la Municipalidad de Merlo implica una injustificada duplicación de cobro de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene y que en el supuesto caso de admitirse el criterio de la parte demandada, importaría que tanto la parte actora como el Correo Argentino SA, Credilogros Compañía Financiera SA y Compañía Financiera Argentina SA, al ingresar individualmente la mentada Tasa por un mismo servicio referido a un mismo espacio físico, estarían duplicando la retribución atinente a una presunta idéntica actividad municipal.

Finalmente, la parte actora argumentó que los locales son explotados por personal propio de cada local, quienes son contribuyentes de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene, todo lo cual demuestra una clara duplicación en el cobro de un mismo servicio en atención a que recae sobre un mismo espacio físico.

La parte demandada, por su parte, basó su postura en sus atribuciones constitucionales en materia tributaria contempladas en los arts. 5 y 123 de la CN y en el art. 190 de la Const. de la Provincia de Buenos Aires.

Adicionalmente, la parte demandada alegó que, según la Ordenanza Fiscal 1812 de la Municipalidad de Merlo, la obligación de pago de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene deriva del servicio de inspección a locales en donde se desarrolla una actividad comercial, independientemente de quien sea el titular de los indicados locales.

El voto del Dr. Horacio Daniel Rosatti hace mención a la doctrina reiterada en forma unánime por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sostiene que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado que consiste

en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al contribuyente y que, desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, este se encuentra constreñido a su pago aun cuando no haga uso o no tenga interés en el servicio en cuestión, toda vez que tiene en mira el interés general.

Luego, el Dr. Rosatti afirma que la Municipalidad de Merlo no ha probado que las actividades comerciales que desarrolla la parte actora en los locales del Correo Argentino SA, de Credilogros Compañía Financiera SA y de Compañía Financiera Argentina SA necesiten de la puesta a disposición de un servicio estatal diferenciado de su naturaleza del que ya se presta en los aludidos locales y por el cual la Municipalidad de Merlo cobra la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene.

También aclara el voto del Dr. Rosatti que no se ha demostrado que las actividades comerciales de la parte requieran un servicio municipal diferente del ya brindado por la Municipalidad de Merlo en los dos locales de titularidad del Correo Argentino SA, en el local de titularidad de Credilogros Compañía Financiera SA y en el local de titularidad de Compañía Financiera Argentina SA.

A mayor abundamiento, el Dr. Rosatti dice que es inaceptable que la Municipalidad de Merlo pretenda duplicar el cobro de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene por la comprobación de una misma condición de seguridad e higiene de idéntico local.

Por último, el voto del Dr. Rosatti remarca que la parte actora se agravio de la cuestión relativa a la duplicación en el cobro y la parte demandada al contestar el traslado del recurso extraordinario federal no aportó una respuesta convincente sobre la pretensión de duplicar el cobro de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene.

III. Conclusiones del fallo

Se puede resumir el criterio sentado en el fallo analizado, principalmente en la opinión del voto del Dr. Rosatti, en las siguientes conclusiones:

i) La Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo por demostrado que la parte actora no cuenta con locales propios para el desarrollo de su actividad comercial en el ejido de la Municipalidad de Merlo. En tal sentido, el Correo Oficial de la República Argentina informó a fs. 692/693 que de los tres locales que la parte actora tiene en el Municipio de Merlo uno es propio y los otros dos son alquilados y el dictamen pericial contable producido a fs. 700 concluyó que no surgen inmuebles de propiedad de la parte actora ni tampoco que haya alquilado alguno dentro de la Municipalidad de Merlo.

ii) La Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene no puede ser duplicada en aquellos casos en los cuales la actividad comercial es desarrollada por un tercero en un local cuyo titular ya abona la mentada Tasa.

iii) La Municipalidad de Merlo tendría que haber dividido el pago de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene a los servicios brindados a los locales entre el Correo Argentino SA, Credilogros Compañía Financiera SA y Compañía Financiera Argentina SA y a la parte actora en función de las prestaciones

concretas e individualizadas que afirmó haber efectuado presuntamente a cada uno de ellos.

iv) La Municipalidad de Merlo tendría que haber devuelto la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene percibida en exceso de los locales de titularidad del Correo Argentino SA, de Credilogros Compañía Financiera SA y de Compañía Financiera Argenti-

na SA en pago por los supuestos servicios prestados a la parte actora.

v) La Municipalidad de Merlo no ha probado que las actividades comerciales que desarrolla la parte actora en los locales necesiten de la puesta a disposición de un servicio estatal diferenciado de su naturaleza del que ya se presta en los mencionados locales.

vi) Resulta improcedente que la Municipalidad de Merlo pretenda duplicar el cobro de la Tasa por Inspección, Seguridad e Higiene por la comprobación de una misma condición de seguridad e higiene de idénticos locales.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2735/2025

Tributación aduanera | Doctrina

Regalías y condición de venta: el Talón de Aquiles de la valoración



Milagros Denise di Iorio Visser

Abogada (UBA). Cursó una Maestría en Derecho Tributario y Financiero y el Programa de actualización en Derecho Aduanero y de la Integración (UBA). Relatora en el Tribunal Fiscal de la Nación (competencia aduanera). Docente ayudante en la materia Procedimientos y Procesos Tributarios (UBA). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Sumario: I. Introducción. — II. Marco normativo y conceptual. — III. La condición de venta y los tipos de contratos. — IV. Jurisprudencia histórica y su evolución. — V. La reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación. — VI. Conclusión.

I. Introducción

La función aduanera se ha vinculado históricamente con el control y fiscalización de bienes materiales desde la creación de las aduanas. Desde la antigüedad los derechos de importación se han percibido de dos modos distintos: a) En forma proporcional a su valor; o, b) Abonándose una suma fija por cada bulto, pieza o unidad de medida de la mercadería introducida (1). En este ámbito prevalece el sistema de tributación *ad valorem* (2), el cual se caracteriza por la aplicación de un derecho en función del valor asignado a la mercadería importada. Bajo esta premisa, la consideración de los derechos inmateriales asociados a esos bienes —marcas, patentes, derechos de autor, *know-how*— es considerado un fenómeno mucho más reciente en el derecho aduanero.

En el plano normativo, conforme señala Zolezzi (3) las regulaciones sobre propiedad intelectual tienen una aparición relativamente tardía si se las compara con las normas sobre comercio y tributación. Existen antecedentes lejanos —como la ley de Venecia de 1404 o el Estatuto de Monopolios de Inglaterra de 1623—, pero es recién a fines del siglo XVIII cuando se generaliza su recepción

legislativa. Francia sancionó en 1791 su Ley de Patentes y en 1793 la de Derechos de Autor, Alemania adoptó ese año una norma similar.

En los Estados Unidos, la *Patent Act* se promulgó en 1791 y la Ley de Marcas en 1881, mientras que en Inglaterra la legislación en la materia se consolidó en 1883. En Argentina, la ley 111 de Patentes data de 1864 (4), la primera ley 3975 de Marcas de 1900 y la ley 11.723 de Propiedad Intelectual de 1933.

La operatividad de este régimen exige la existencia de criterios de valoración uniformes y transparentes, dado que los derechos carecerían de eficacia si se permitiera la manipulación o distorsión de la base imponible sobre la que se calculan.

Dentro de este universo de valoración en el marco conceptual del Acuerdo sobre la Aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (5) (“Acuerdo de Valoración Aduanera” o “AVA”), incorporado por la Organización Mundial del Comercio (6) (OMC),

se encuentran las “regalías” (7) —también llamado canon o derecho de licencia—, los tres términos son sinónimos.

La regalía es la suma de dinero que el importador debe pagar al vendedor, o a un tercero, como condición de venta de una mercadería, a cambio del derecho a usar una marca, patente, derecho de autor, *know-how* o cualquier otro derecho de propiedad intelectual relacionado con esa mercadería.

Ahora bien, ese valor de cambio derivado del conocimiento solo adquiere relevancia para la actividad aduanera en la medida en que se incorpore en bienes materiales que puedan ser objeto de importación. El saber en sí mismo —hoy fácilmente transmisible de manera inmaterial y sin necesidad de soporte físico— queda fuera del alcance del control aduanero, que continúa circunscrito, como históricamente, a las cosas corporales.

Dicha obligación de pago es una “cantidad variable” que se encuentra ligada al volumen de producción o ventas que deba abonarse —durante un determinado tiempo— al propietario de la patente que se esté explotando. Bajo este panorama, las regalías plantean una tensión clásica entre la práctica comercial internacional y la valoración aduanera: ¿Deben adicionarse al valor en aduana de la mercadería importada?, y en su caso, ¿cuándo?

El problema gira en torno a dos requisitos usualmente repetidos por la doctrina y la jurisprudencia, en primer lugar 1) la relación entre la regalía y la mercadería importada (la regalía debe referirse a la mercadería o su uso); y, por otro lado, 2) que la regalía constituya una condición de venta (es decir un pago exigible o indirectamente como requisito para la venta). A lo largo del tiempo, la jurisprudencia fue echando luz a este tema tan controvertido como interesante.

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

(1) ZOLEZZI, D., “Valor en aduana”, Ed. La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 3a ed., p. 1.

(2) Conforme la definición de la OMC: “La valoración en aduana es el procedimiento aduanero aplicado para determinar el valor en aduana de las mercancías importadas. Si se aplica un derecho *ad valorem*, el valor en aduana es esencial para determinar el derecho pagadero por el producto importado”.

(3) ZOLEZZI, D. “Valor en aduana”, ob. cit., p. 247.

(4) Fue derogada en 1995 por la ley 24.481 de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad.

(5) Acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del Acuerdo General Sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

(6) La Organización Mundial del Comercio (OMC) se originó el 1 de enero de 1995, cuando se estableció mediante el Acuerdo de Marrakech, sucediendo al GATT (Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio). Esta fecha marcó el punto culminante de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales, que se extendió de 1986 a 1994. La Organización Mundial del Comercio (OMC) es la única organización internacional que se ocupa de las normas que rigen el comercio entre los países. Los pilares sobre los que descansa son los Acuerdos de la OMC, que han sido negociados y firmados por la mayoría de los países que participan en el comercio mundial y ratificados por sus respectivos Parlamentos. El objetivo es garantizar que los intercambios comerciales se realicen de la forma más fluida, previsible y libre posible.

(7) En inglés “royalty”.

Dentro del análisis del pago de regalías, surgen diversos factores para determinar el condicionamiento. La doctrina y jurisprudencia han establecido algunos criterios orientadores para decidir si existe condición de venta. En primer lugar, la exigibilidad contractual, es decir que debe surgir de manera clara en los contratos que el pago de la regalía es obligatorio y vinculado a la compraventa.

Por otro lado, el control del licenciante, cuando el titular de la marca, patente o *know-how* controla la producción, el volumen o la calidad del producto importado, suele interpretarse que la regalía está ligada a la venta.

II. Marco normativo y conceptual

El punto de partida para el análisis de las regalías es el Acuerdo de Valoración Aduanera, que busca uniformar los métodos de valoración a nivel global a fin de evitar prácticas discrecionales de las administraciones aduaneras y garantizar previsibilidad a los operadores comerciales.

Conforme señala García Vizcaíno (8), en el acuerdo de Marrakech de 1994, que estableció la OMC, se prevé, en su art. II, punto 4, que el GATT de 1994 es jurídicamente distinto del Gatt de 1947. En nuestro país la ley 24.425 aprobó el acta final en que se incorporan los resultados de la Ronda Uruguay de negociaciones comerciales multilaterales; las decisiones, declaraciones y entendimientos ministeriales y el referido acuerdo de Marrakech. De este modo se aprobaron los Acuerdos Comerciales Multilaterales vinculantes para los Estados Miembros. comprende, entre otros anexos, el acuerdo relativo a la aplicación del art. VII del GATT de 1994, que rige en la actualidad en materia de importación.

En consecuencia, el Acuerdo de Valoración Aduanera integra el bloque de normativa federal y resulta de aplicación obligatoria para la ARCA —Dirección General de Aduanas—.

A nivel interno, el Código Aduanero Argentino (9) incorporó desde su sanción la noción de valor en aduana y previó mecanismos de ajuste. Aunque dicho cuerpo normativo es anterior al Acuerdo de Valoración Aduanera, sus disposiciones deben interpretarse conforme a los compromisos internacionales asumidos por el país.

En esta misma línea, la Dirección General de Aduanas, ha dictado diversas normas reglamentarias y circulares interpretativas para precisar los supuestos en los que las regalías integran el valor de transacción.

Ahora bien, el art. 8º del Acuerdo para la Aplicación del art. VII del GATT de 1994 establece que para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el art. 1º, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas: “(...) c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercan-

cías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías, en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar (...)”.

En este punto, el artículo establece la posibilidad de ajustar el valor declarado cuando existan cánones, regalías o derecho de licencia, relacionados con la mercancía importada y que sean condición de venta.

En la práctica son exigidos dos elementos: en primer lugar, la vinculación y por otro lado el condicionamiento, es decir la obligatoriedad de pago ligado a la venta. La doctrina parte desde este punto, a la luz de la normativa para interpretar los ajustes que aplica la ARCA - Dirección General de Aduanas.

De esta formulación normativa se desprenden dos requisitos esenciales, que han sido objeto de numerosos debates doctrinarios y jurisprudenciales. En primer lugar, la relación o vinculación objetiva, es decir que el canon o regalía debe estar vinculado con la mercadería importada. No basta con que se trate de un pago entre las mismas partes o empresas vinculadas, el concepto abonado debe guardar una relación estrecha y funcional con el producto objeto de importación (10) (como por ejemplo regalías por el uso de una marca comercial que necesariamente debe exhibirse en el producto importado o licencias por *know-how* que condicionan su fabricación en origen).

Por otro lado, la condición en la venta, es decir que el pago del canon debe ser un requisito impuesto —de manera directa o indirecta— por el vendedor o licenciante como condición necesaria para perfeccionar la compraventa internacional. Si dicha mercadería no se podría adquirir sin el pago de la regalía, se entiende que existe un condicionamiento. A la inversa, si el pago se realiza por motivos comerciales posteriores o independientes de la operación de importación (por ejemplo, asistencia técnica no vinculada a la mercadería despachada), el ajuste no resultaría procedente.

III. La condición de venta y los tipos de contratos

La cuestión central radica en dilucidar si la regalía constituye realmente una “condición de venta”. La doctrina identifica situaciones típicas por ejemplo cuando el vendedor exterior exige el pago como requisito contractual para suministrar la mercadería, cuando la comercialización en el país receptor depende del pago (por ejemplo, sublicencias, control de producción, etc.) o cuando el importador no podría adquirir esa mercadería sin asumir ese pago. No obstante, la mera existencia de un pago posterior o entre empresas vinculadas no impone por sí mismo su inclusión, se requiere prueba firme de que el canon fue parte del precio o una condición impuesta por el vendedor extranjero.

La clave interpretativa del art. 8.1. c) del Acuerdo de Valoración Aduanera y de su recepción en

(10) LASCANO, J., “El valor en Aduana de las Mercaderías Importadas”, Ed. Osmar D. Buyatti, Buenos Aires, 2007, p. 213.

nuestro derecho argentino está ligado al concepto de “condición de venta” (11), el punto central radica en determinar si el pago de la regalía constituye un requisito necesario e impuesto por el vendedor o licenciante para concretar la operación de importación.

Entre los requisitos para la procedencia del ajuste de valor conforme al art. 8.1. c) del Acuerdo de Valoración Aduanera, resulta imprescindible atender al concepto de “condición de venta de la mercadería importada”, que constituye el elemento determinante para habilitar la incorporación del canon o regalía al valor en aduana. Ello implica que la vinculación entre el pago y la mercadería debe ser tal que la venta de esta solo se concrete en la medida en que el comprador abone —o se obligue a abonar— dicho canon o regalía.

En consecuencia, los requisitos de procedencia no se presentan como circunstancias accesorias, sino que integran la causa misma de la operación de compraventa internacional, debiendo configurarse necesariamente con anterioridad o de manera concomitante al registro de la importación.

Históricamente, la jurisprudencia y buena parte de la doctrina entendieron que la “condición de venta” debía identificarse con una cláusula expresa dentro del contrato de compraventa internacional. Desde esa óptica, el examen se reducía a verificar si existía una estipulación que subordinara la adquisición de la mercadería al pago de regalías. Con el tiempo, este criterio se fue ampliando, aceptándose que la condición de venta también puede derivar de otros elementos extracontractuales. Sin embargo, aún persiste un sector de la doctrina que sostiene que, en ausencia de una previsión contractual explícita, no hay condición de venta, postura que en los hechos facilita la evasión del requisito mediante una simple modificación contractual.

En la práctica comercial, los cánones difícilmente se incorporan al contrato de compraventa, siendo lo habitual que se instrumenten en convenios de licencia separados, celebrados tanto con el propio proveedor como con terceros. En general, las regalías se calculan como un porcentaje aplicado sobre el precio de reventa de los productos importados.

En línea a ello, el Comité Técnico de Valoración en Aduana (12) de la Organización Mundial de Aduanas (13) reconoce, que una condición de ven-

(11) La indefinición conceptual en torno a qué debe entenderse por “condición de venta” ha dado lugar a diversas interpretaciones. Ello motivó al Comité Técnico de Valoración de la Organización Mundial de Aduanas a elaborar diversos instrumentos de carácter orientativo. Dentro de ellos, se destacan las Opiniones del Comité Técnico de Valoración (OMC), que constituyen una referencia útil para el examen de la cuestión, en tanto ofrecen pautas generales aplicables a distintos supuestos.

(12) El Comité Técnico de Valoración en Aduana (CTVA) de la OMA se estableció en 1980 en virtud del Acuerdo sobre Valoración en Aduana de la Ronda de Tokio. Disponible en: https://www.wto.org/spanish/thewto_s/coher_s/wto_wco_s.htm

(13) La Organización Mundial de Aduanas, establecida en 1952 como Consejo de Cooperación Aduanera, es un organismo intergubernamental independiente cuya misión es mejorar la eficacia y la eficiencia de las administraciones

(8) GARCÍA VIZCAÍNO, C., “Precios de transferencia y valor en aduana” VI Jornadas Internacionales de Derecho Aduanero / Gustavo Zunino [et. al.]; coordinado por Catalina García Vizcaíno, 2014, 1ª ed., Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2014, p. 498.

(9) Ley 22.415.

ta podría quedar plasmada a pesar de que exista una cláusula contractual (14). Esta interpretación permite acreditar el requisito mediante otros factores que lleven a la convicción de que existe una condición de venta, aun cuando no exista una estipulación expresa en el contrato.

La Corte Suprema de la Nación ratifica que la condición de venta puede ser implícita (15), es decir no expresada por escrito. Se debe diferenciar entre la naturaleza de la “condición de venta” y la de los elementos de cálculo del ajuste. La primera, de carácter fáctico, puede ser implícita y acreditarse por indicios; los segundos, de carácter cuantitativo, deben ser explícitos y constar de modo objetivo en la documentación (16).

Se sostiene que, la mera existencia de un contrato de licencia paralelo o de un pago entre sociedades vinculadas no basta por sí mismo para afirmar que existe condicionamiento. Se requiere una relación de causalidad entre el pago del canon y la posibilidad de importar la mercadería.

Existen ejemplos típicos de contratos para las empresas que operan en el comercio exterior. En primer lugar, el contrato de licencia de marca, bajo el siguiente supuesto: una empresa argentina importa calzado desde el exterior y, en paralelo, paga regalías a la casa matriz por el uso de la marca registrada en el producto. El problema jurídico se basa en que si el importador no podría comercializar los productos en el mercado local sin exhibir la marca (dado que la licencia lo obliga a ello), podría sostenerse que la regalía configura una condición de venta. Bajo el criterio judicial argentino, los tribunales tienden a exigir prueba de que el vendedor extranjero impone la utilización de la marca como requisito de suministro. Si el pago se hace luego del despacho, y no afecta la importación misma suelen considerarlo no condicionante.

En segundo lugar, el contrato de *know-how* o asistencia técnica: un fabricante vende máquinas a un importador argentino, y en paralelo, le

transfiere un paquete de conocimientos técnicos (*know-how*) que le permite operar la máquina. El problema jurídico se basa en considerar si el pago por el *know-how* es una regalía vinculada a la mercadería o un servicio independiente. Según el criterio judicial, si el *know-how* es indispensable para que la maquinaria funcione y el vendedor condiciona la venta de ese pago, se incluiría en el valor en aduana. Si, en cambio, se trata de asistencia opcional (por ejemplo, capacitación posterior) no se considera parte del precio.

En tercer lugar, el contrato de franquicia: un importador argentino forma parte de una red de franquicia internacional y debe importar insumos o productos bajo determinadas condiciones, además de pagar regalías por pertenecer a la red. El problema se basa en considerar si la regalía por el uso del sistema de franquicia es condición para importar las mercaderías o solo una obligación comercial posterior. Si el contrato de franquicia establece que solo pueden adquirirse las mercancías bajo esa condición, la regalía podría ser ajustada al valor en aduana. En caso contrario, si la regalía opera como un negocio independiente del suministro internacional, no corresponde el ajuste.

En cuarto lugar, el contrato de licencia de patentes: el importador argentino paga regalías a un titular de patente extranjera por la tecnología incorporada en el producto importado. En este caso, el problema jurídico radica en dilucidar si la regalía se vincula con la mercadería, pues sin la patente el producto no podría ser fabricado ni vendido legalmente. En este caso, la jurisprudencia comparada y las Opiniones Consultivas del Comité Técnico de Valoración suelen concluir que las regalías deben incluirse en el valor en aduana, ya que son condición objetiva para el acceso al producto.

La temporalidad del pago, las regalías pagadas antes o durante la importación refuerzan la idea de condicionamiento, en cambio, pagos posteriores pueden sugerir autonomía. La interdependencia entre contratos, si es contrato de compraventa y el contrato de licencia son interdependientes (es decir que no existen el uno sin el otro), se considera más probable la condición de venta. Por último, el beneficio de terceros si el pago se hace a un tercero distinto del vendedor, pero el vendedor no hubiera vendido sin que el pago se efectúe, también cabe la inclusión en el valor.

La doctrina nacional señala que la principal dificultad radica en establecer si una regalía debe considerarse como parte integrante del precio de la mercadería o, por el contrario, como una erogación independiente derivada de un contrato de licencia accesorio. Existe consenso mayoritario en que la aplicación del art. 8.1. c) requiere un examen caso por caso, que involucre el análisis pormenorizado de contratos de compraventa, convenios de licencia, órdenes de compra y dictámenes periciales de índole contable.

Asimismo, se enfatiza que, en el ordenamiento argentino, los principios de legalidad tributaria y de debida motivación de los actos administrativos imponen a la Dirección General de Aduanas la carga de acreditar de manera indubitable la concurrencia de ambos presupuestos antes de proceder a incorporar las regalías al valor en aduana.

IV. Jurisprudencia histórica y su evolución

A partir del fallo “Ford Argentina SCA” (17) es que el concepto de “condición de venta” comenzó a tomar notoriedad, cuando la CS señaló que si bien no había un documento que relacione el pago del canon con las mercaderías importadas, el importador no logró desvirtuar la afirmación del servicio aduanero, según la cual la concentración de dicha regalía, que surge del contrato de licencia, constituye la condición de venta requerida por el Acuerdo para la procedencia del ajuste, en razón de que para producir un producto marca Ford se requiere la importación de partes y piezas que solo pueden ser provistos por empresas que se encuentren vinculadas al grupo Ford Internacional.

En el fallo “Vulcabras Azaleia Argentina SA” (18), la Sala II de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal concluyó que no se había acreditado de manera suficiente que los pagos por licencias constituyen una condición de venta exigida por el proveedor extranjero. Para llegar a esa conclusión, se valoró que los pagos se realizaron con posterioridad a los despachos y lo señalado en la pericia contable incorporada al expediente. En consecuencia, se dejó sin efecto el ajuste aduanero practicado, dejando en claro que la carga de la prueba recae en la Administración.

Existen numerosos pronunciamientos respecto al ajuste de valor por regalías, en particular del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Contencioso Administrativo Federal que recalcan que corresponde a la ARCA - Dirección General de Aduanas la carga de la prueba. En este punto, es la administración la que debe demostrar de manera fehaciente que el pago de regalía es una estricta condición de la venta y que se vincula de manera directa con la mercadería importada.

Bajo este contexto, es que se dictaron numerosos fallos en lo que, al no encontrarse acreditada la relación de causalidad, los ajustes por regalías fueron revocados.

En otro caso, “World Sport SRL” (19) la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal concluyó que el canon abonado por el importador al licenciante no debía incorporarse al valor en aduana de las mercaderías. Ello, en la medida en que el titular de la licencia no impone restricción alguna respecto de los fabricantes con los que el importador podía contratar, ni tampoco ejercía control sobre el precio pactado en esas

aduaneras. Disponible en: https://www-wcoomd-org.translate.google/en/about-us/what-is-the-wco/discover-the-wco.aspx?_x_tr_sl=en&_x_tr_tl=es&_x_tr_hl=es&_x_tr_pto=tc

(14) En la en la Opinión Consultiva 4.11 sostiene que: “El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta”.

(15) ZOLEZZI, D., “Valor en aduana”, ob. cit., ps. 291-292 analizando jurisprudencia comparada de Nueva Zelanda, realiza la siguiente cita de lo resuelto por la Corte de Apelaciones en el caso “Avon” en la que dispone “...La expresión ‘condición de venta’ que emplea el art. 8 es necesariamente más amplia que ‘condición del contrato de venta de las mercancías’ y en el caso se daba tal condición”.

(16) RIZZI, J. *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección notas a fallos: Los requisitos de procedencia de un ajuste de valor de mercadería importada en los términos del art. 8.1.c) del acuerdo de valor en aduana. Distinción entre la condición de venta de las mercaderías importadas y la condición para permitir la fabricación de otro producto. CS, sentencia de 28 de mayo de 2013, en autos “Ford Argentina SCA (TF 21.950-A) c. DGA”.

(17) CS, “Ford Argentina SA”, 28/05/2013 (TF 21.950-A), TR LALEY AR/JUR/56573/2013.

(18) CNFed. Contencioso administrativo, “Vulcabras Azaleia Argentina SA - TF 33.901-A c. DGA s/recurso directo de organismo externo”, 16/06/2023, TR LALEY AR/JUR/76795/2023, especialmente considerando IX) “(...) Y en este orden cabe señalar que la sola existencia de un contrato de licencia entre un licenciante y un licenciado, por un lado, y de un contrato de venta entre el licenciado (como comprador e importador) y un grupo de vendedores no vinculado con el licenciante (ni titular en modo alguno al derecho de cobro del canon), por el otro, no son suficientes para considerar que la venta está condicionada al pago de las regalías (conf. esta Sala, en autos ‘Maestri’, ob. cit.) (...)”.

(19) CNFed. Contencioso administrativo Sala IV, “World Sport SA c. Dirección General de Aduanas”, 15/09/2015, Exped. 10.056/2015, TR LALEY AR/JUR/107790/2025.

operaciones. La plena autonomía del importador para seleccionar a sus proveedores y la ausencia de injerencia del licenciante en la determinación del valor de compra evidenciaban la inexistencia de un vínculo directo entre el pago del canon y las mercaderías importadas.

En otro pronunciamiento, “Nestlé” (20) la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal resolvió que el pago que la importadora efectuaba a Nestlé SA, en concepto de uso de la marca “Nestlé”, no debía adicionarse al valor de transacción de ciertos insumos introducidos al país. La Aduana había sostenido lo contrario, argumentando que para elaborar productos bajo dicha marca resultaba imprescindible importar insumos con la tecnología y estándares productivos definidos, lo que otorgaba identidad al producto final y constituía, según su criterio, la causa misma del pago del canon.

En el fallo “Zara” (21), la Sala V de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, frente a un ajuste practicado por la Aduana a las importaciones realizadas por *Zara Argentina SRL* entre los años 2003 y 2006. Dicho ajuste adicionaba al valor declarado un canon abonado a *Inditex Zara*, la casa matriz. El Tribunal entendió que el canon no guardaba relación con las mercaderías importadas, ya que correspondía a servicios estratégicos que configuran el concepto de “tienda Zara” vinculada a la selección de ubicaciones, diseño arquitectónico, escaparates, ambientación, presentación de productos y capacitación del personal, constituyendo el *know-how* transferido por *Zara Marken B.V.* En consecuencia, el canon estaba vinculado a la explotación comercial de la marca y no a las mercaderías importadas. El precedente analizado reafirma que los ajustes al valor en aduana por regalías solo proceden cuando se acreditan con datos objetivos y verificables, no siendo suficientes presunciones ni la mera existencia de importaciones entre vinculadas. Resulta imprescindible demostrar la triple condición exigida por el art. 8º del Acuerdo de Valoración.

VI. La reciente jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación

A modo de síntesis, los criterios que pueden extraerse de la jurisprudencia reciente son claves. En primer lugar, la prueba documental debe estar detallada sobre el contrato de venta y el acuerdo de licencia, establecer cláusulas que sean flexibles, fechas, alcance y relación con la mercadería. La prueba contable debe ser temporánea, es decir, debe acreditar si las regalías se pagaron antes, simultáneamente o después del despacho, pagos posteriores suelen pesar a favor del importador si no prueba condicionamiento contractual. Debe existir un análisis de control sobre producción/venta, si el licenciante controla la fabricación o impide la venta sin pago, es indicio de condicionamiento. Por otro lado, si existe una distinción entre pagos internos y externos las regalías pagadas a

vinculadas del exterior requieren examen reforzado para evitar simulaciones. Por último, la carga de la prueba recae sobre ARCA, es decir que debe justificar el ajuste y demostrar el nexo exigido por el Acuerdo de Valor y por la normativa.

En el fallo “BASF Argentina SA” (22) del Tribunal Fiscal de la Nación, representa un enfoque jurisprudencial novedoso al aplicar conceptos propios del derecho tributario para resolver una controversia aduanera sobre el ajuste del valor FOB por regalías, según el art. 8.1. c) del Acuerdo del GATT. El voto del Dr. Licht, diferencia el hecho imponible (la importación que genera la obligación tributaria) de la determinación del tributo (el cálculo del valor a pagar), destacando que impugnar este último no cuestiona la existencia de la obligación. La sentencia sostiene que, a pesar de la falta de un contrato explícito, existía una “condición de venta implícita”, ya que era irrazonable e ilógico suponer que el importador podía utilizar la marca y tecnología BASF sin retribuir al titular.

En el fallo “World Sport SRL” (23) el Tribunal Fiscal de la Nación, por mayoría, revocó la resolución de la Aduana que había aplicado un ajuste de valor a las importaciones de la firma, basado en las regalías pagadas a su licenciante Quicksilver. La mayoría, integrada por los Dres. Segura y Sarquis, consideró que la Aduana no logró acreditar que el pago de esas regalías constituye una “condición de venta” para la importación, tal como exige el Artículo 8.1.c del Acuerdo de Valoración del GATT, destacando que la empresa tenía libertad para elegir proveedores y que estos declararon no exigir el pago de regalías. En disidencia, el Dr. Licht criticó este criterio por formalista y favorable al importador, argumentando que, analizando la realidad económica sustancial —como la cláusula contractual que obligaba a destruir el *stock* si terminaba la licencia— y la omisión de la empresa en aportar el contrato de licencia, el ajuste aduanero sí estaba justificado por existir una condición de venta implícita.

En el caso “Wabro” (24) del Tribunal Fiscal de la Nación, la Dirección General de Aduanas ajustó el valor FOB de importaciones de mochilas y juguetes de marcas como *Barbie*, *Disney* y *Harry Potter* (2003-2005), alegando que las regalías pagadas a los licenciantes debían adicionarse al valor en aduana según el art. 8.1.c) del AVA. La mayoría del tribunal revocó los cargos, destacando: la DGA no acreditó los tres requisitos del art. 8.1. c), especialmente la “condición de venta”, el expediente carecía de contratos de licencia completos y de los despachos específicos, lo que impedía relacionar regalías y compraventa, y no existió cuantificación objetiva del vínculo entre pagos y mercaderías. El Dr. Licht disintió parcialmente: aplicando el “método de la supresión hipotética”, entendió que en dos casos sí había condición de venta: *Disney*, por su control sobre fabricantes y estándares de cali-

dad y laborales, y *Cris Morena Group* (Floricienta), por el control estricto en calidad, empaque y comercialización, incluso con facultad de retiro del mercado. El fallo consolida un principio clave: la carga de la prueba recae en la Aduana, que debe demostrar con datos objetivos y verificables el vínculo directo y la condición de venta. La falta de documentación y fundamentación sólida resultó determinante contra la DGA.

En otro fallo “Philips Argentina SA” (25) el Tribunal Fiscal de la Nación analiza la posibilidad de que las regalías por uso de marca puedan ajustar el valor en aduana si se prueba que constituyen condición de venta. Se examina con detalle el contrato de licencia y las pruebas vinculadas entre el pago y la mercadería. Desde este punto, el Tribunal reitera la necesidad de motivación y prueba por parte del organismo. En este caso, el fallo repite la lógica a falta de traducción oficial del contrato, el Tribunal parte de los argumentos de las partes. Pero la mayoría, una vez más, se refugia en la ausencia de pruebas.

Otro fallo es “Avon” (26) en el que la Dirección General de Aduanas aplicó un ajuste argumentando que los pagos por un “contrato de asistencia” deberían sumarse al valor en aduana como si fueran regalías o derechos de licencia, según el art. 8.1 c) del Acuerdo de Valoración Aduanera. En el caso el Tribunal determinó que los pagos por el contrato de asistencia técnica no constituyen regalías (cánones o derechos de licencia) según el Acuerdo de Valoración Aduanera, por lo cual no correspondía el ajuste. La clave de la decisión está en la naturaleza de los servicios prestados, el contrato incluía técnicas y procedimientos de comercialización, técnicas y procedimientos de ventas y promoción, procedimientos contables y administrativos. El Tribunal consideró que estos servicios son herramientas de gestión y asistencia comercial que no implican la transferencia o licencia de ningún derecho de propiedad intelectual (como patentes, marcas o derechos de autor), que es el requisito esencial para que un pago se considere una regalía bajo el art. 8.1. c). La sentencia enfatiza que, para ajustar el valor en aduana por regalías, la administración debe demostrar que los pagos corresponden específicamente a derechos de propiedad intelectual vinculados a la mercancía, y no a servicios generales de apoyo comercial o administrativo.

VIII. Conclusión

La determinación del valor en aduana frente a pagos de regalías constituye uno de los terrenos más sensibles de la valoración aduanera argentina. El Acuerdo de Valor de la OMC ha establecido un estándar inequívoco: el valor de transacción es la regla, y las adiciones —como los cánones o regalías— son excepcionales, admitidas únicamente si se cumplen los requisitos estrictos del art. 8.1. c).

De allí se desprende que la Aduana no puede fundar sus ajustes en presunciones ni en la mera existencia de importaciones acompañadas de pa-

(20) CNFed. Contencioso administrativo, Sala IV, “Nestlé c. Dirección General de Aduanas”, 10/05/2018, Expte. 8106/2018, TR LALEY AR/JUR/24028/2018.

(21) TFiscal, Sala G, “Zara Argentina SRL c. Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, 07/12/2018, Expte. 32.873-A, TR LALEY AR/JUR/91429/2018.

(22) TFiscal, “BASF Argentina SA c. Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, 16/02/2023, Expte. 39.933-A, TR LALEY AR/JUR/65925/2023.

(23) TFiscal, Sala G, “World Sport SRL c. Dirección General de Aduanas s/ Recurso de apelación”, 25/06/2025, Expte. 36.642-A, TR LALEY AR/JUR/107793/2025.

(24) TFiscal, Sala G, “Wabro c. Dirección General de Aduanas”, 30/10/2024, Expte. 37.883-A, TR LALEY AR/JUR/211427/2024.

(25) TFiscal, Sala G, “Philips Argentina SA c. Dirección General de Aduanas”, 30/04/2025, Expte. 37.064-A, TR LALEY AR/JUR/107792/2025.

(26) TFiscal, Sala G, “Cosméticos Avon SACel c. Dirección General de Aduanas”, 26/06/2025, Expte. 39.492-A, TR LALEY AR/JUR/107791/2025.

gos de regalías, aún entre sociedades vinculadas. Por el contrario, debe probar de manera fehaciente que dichos pagos constituyen una condición de venta, es decir, que la operación de importación no se hubiera perfeccionado sin el pago del canon o licencia. Esta exigencia probatoria se traduce en la necesidad de contar con documentación contractual completa, análisis contable preciso y pericias que permitan establecer con certeza el nexo causal entre mercadería y regalía.

La jurisprudencia nacional ha consolidado este enfoque, exigiendo un examen casuístico y riguroso de cada relación comercial. El Tribunal Fiscal

de la Nación y la Cámara Contencioso Administrativo Federal recuerdan que la carga de la prueba recae sobre la Administración, y que la ausencia de elementos objetivos invalida el ajuste pretendido. En este marco, el importador que disponga de contratos claros, registros contables transparentes y justificaciones documentadas, incrementa significativamente sus posibilidades de resistir ajustes arbitrarios.

En definitiva, la inclusión de las regalías en el valor en aduana debe ser la excepción, no la regla. Su admisión exige una comprobación estricta y verificable, acorde con el objetivo

central del Acuerdo de Valor: garantizar un sistema de valoración equitativo, uniforme y neutral, en el cual prevalezca la transparencia comercial y se evite la imposición de valores arbitrarios.

Corresponde esperar que la jurisprudencia continúe profundizando el análisis de esta problemática, aportando lineamientos claros y consistentes que refuercen la seguridad jurídica en materia de valoración aduanera.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2656/2025

Derecho Penal Tributario | Doctrina

Coexistencia de sanciones penales y tributarias: ¿una discusión sin fin?



Manuel Torrallardona

Abogado (UBA). Maestrando en Derecho Tributario (UTDT). Ayudante de segunda por concurso (UBA). Miembro del Equipo de UTDT en "International Tax Student Case Competition" (2025). Becario del programa UBA INT (2023). Estudiante adscripto al proyecto de investigación UBAD-yCT "Política Fiscal y Derechos Humanos" (2022).

Sumario: I. Introducción. — II. Contexto histórico. — III. Breve reflexión acerca del *ne bis in idem*. — IV. Posturas doctrinarias. — V. Conclusión.

I. Introducción

Con el transcurso del tiempo, la discusión en torno a la coexistencia entre las sanciones administrativas y penales se ha mantenido vigente, generando constantes controversias en el ámbito doctrinario a pesar de la uniformidad jurisprudencial.

El art. 17 del Régimen Penal Tributario permite la coexistencia de sanciones impuestas tanto en sede administrativa como penal. En este análisis no se abordará la naturaleza de dichas sanciones, ya que entendemos que este aspecto ha sido suficientemente esclarecido por la doctrina en general y por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (1).

En este sentido, parte de la doctrina ha sostenido que la persecución simultánea o sucesiva de los contribuyentes en ambas vías, penal y administrativa, vulnera el principio del *ne bis in idem* (2),

mientras que la otra corriente doctrinaria considera que dicha coexistencia resulta constitucional.

Asimismo, el art. 17 se encuentra estrechamente vinculado con el art. 20 (3) de la misma normativa, el cual establece la sujeción de la vía administrativa a lo decidido en sede judicial por el juez penal, lo que algunos doctrinarios llaman la "Prejudicialidad Penal" que implica la aplicación de la sanción penal, quedando relegada al ámbito administrativo la posibilidad, o no, de aplicar sanciones administrativas en casos en que ya medió una condena penal firme (4).

En este contexto, el Dr. Catania (5) ha identificado tres posturas claramente diferenciadas respecto de

la interpretación y aplicación del art. 17: a) Aplicación concurrente de sanciones. b) Inconstitucionalidad por violación al *ne bis in idem*. c) Concursos entre delitos e infracciones normativas.

Además del análisis doctrinario, resulta indispensable examinar la jurisprudencia vigente, la cual ha ido delineando criterios interpretativos sobre el tópico bajo análisis. También es relevante considerar las propuestas de reforma del Código Penal, que —anticipamos— podrían intensificar aún más el debate.

II. Contexto histórico

Al momento del dictado de la primera Ley Penal Tributaria (ley 23.771), las penas de multa, prisión y clausura se encontraban enumeradas en la ley 11.683 (6).

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

(1) CS, "Usandizaga", Fallos 303:1548; CS, "Castellini" Fallos: 205:173; CS, "Safrar" Fallos 311:2779. CS, "Alpha Shipping" Fallos 346:103. Año 2023.

(2) Aquí hablaremos de "Ne bis in idem" en función de que coincidimos con el Dr. Maier quien sostiene que el término correcto es *ne* ya que el encabezarlo no menciona una negación que no tendría sentido [MAIER, Julio B. J., "Inadmisibilidad de la persecución penal múltiple (*ne bis in idem*)", Doctrina Penal, Buenos Aires, 1986, p. 415]. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha utilizado indistintamente ambas acepciones. Ver: CSJN, Fallo "Polak": 321:2826; CS, Fallo "Márquez": 315:2680, considerando 4º; CS, Fallo "Kirchner": 345:440;

CS, Fallo "Videla": 326:2805, considerando 8º.

(3) "Artículo 20.- La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contencioso administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal. En este caso no será de aplicación lo previsto en el art. 74 de la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Asimismo, una vez firme la sentencia penal, el tribunal la comunicará a la autoridad administrativa respectiva y ésta aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial".

(4) BORINSKY, Mariano Hernán - GALVÁN GREENWAY, Juan P. - LÓPEZ BISCAYART, Javier - TURANO, Pablo N., "Régimen Penal Tributario y Provisional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735"; Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1ª ed., ps. 218 y ss.

(5) CATANIA, Alejandro, "Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769"; Editores del Puerto SRL, Buenos Aires,

2007, 2ª ed., ps. 250 y ss. A tal efecto, el Dr. Catania utiliza otro *nomen iuris* y lo detalla de manera diferente, pero se ha utilizado el mismo criterio para analizar las distintas posturas.

(6) Artículo ... (Cuarto a continuación del art. 44) Quien quebrantara una clausura impuesta por sentencia firme o violase los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de tres [3] a treinta [30] días y con una nueva clausura por el doble del tiempo de aquélla. Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República. La Dirección General Impositiva, con conocimiento del juez que hubiera ordenado la clausura, o en su caso, del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez. La Dirección General Impositiva prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio. Artículo 46 - El que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no correspondan a la realidad, será reprimido con multa de dos [2] hasta diez [10] veces el importe del tributo

Posteriormente con el dictado de la ley 23.771 se intentó solucionar la ineficacia de la normativa vigente en aquel momento, se derogaron los párrafos segundos de los arts. 46 y 47; y los arts. 48, 49, 50 y 77 de la ley 11.683 (t. o. 1978 y sus modificaciones), y la expresión “y prisión” del segundo párrafo del art. 63 de la ley 11.683 y el art. 17 de la ley 17.250.

En el debate parlamentario de aquella Ley, el diputado Caviglia, sostuvo que “[e]l esquema vigente de la ley 11.683 se ha convertido en una legislación ineficaz para evitar y/o reprimir los delitos tributarios, y ello se debe fundamentalmente al hecho de que la acción penal queda sometida a las actuaciones previas de carácter administrativo en las que se procede a la determinación del tributo” (7). A su vez, mencionaba que en el “laberinto normativo”: “[p]asan varios años antes de que se llegue a una situación definitiva, En este tiempo, prescribe el delito, se licuan las multas por efecto de la inflación, se especula con los avatares económicos y, en definitiva, toda sanción se convierte en una verdadera burla” (8).

De este modo, se sancionó junto con la demás normativa penal tributaria, el art. 15 de la ley 23.771, que intentó compatibilizar la coexistencia entre las leyes 23.771 y 11.683, al sostener: “[L]a pena de prisión establecida por esta ley y las accesorias en su caso, serán impuestas sin perjuicio de las sanciones fiscales o previsionales”.

La ley 24.769 en su art. 17 sostuvo, en igual sentido a su precedente, que: “[L]as penas establecidas por esta ley serán impuestas sin perjuicio de las sanciones administrativas fiscales”.

En este contexto, con el actual régimen penal tributario instituido bajo la ley 27.430 —que no introdujo modificaciones al art. 17 y el art. 20 de su antecesora— el sistema represivo quedó configurado de la siguiente manera: a) Multas y Clausura regidas por la ley 11.683; y, b) Prisión (en todos los casos temporaria), inhabilitación perpetua para desempeñarse en la función pública

evadido. Se impondrá prisión de un [1] mes a dos [2] años, sin perjuicio de la multa correspondiente, cuando se diere cualquiera de los siguientes supuestos: a) cuando mediare reincidencia; b) cuando se evadieren durante un [1] ejercicio fiscal, obligaciones tributarias por un monto superior a diez millones de pesos (\$ 10.000.000). Artículo 47 – Serán reprimidos con multa de dos [2] hasta diez [10] veces del tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que lo mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo. Se impondrá pena de prisión de un [1] mes a dos [2] años, sin perjuicio de la multa correspondiente a dichos agentes de retención o percepción, si no ingresaren los importes correspondientes, estando firme la intimación fehaciente que se les efectuare. No se admitirá excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando estas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

(7) Debate parlamentario registrado en el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación (Primera Parte – 44 Reunión – 5 Sesión extraordinaria de fecha 24 y 25 de enero del año 1990).

(8) Debate parlamentario registrado en el Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación (Primera Parte – 44 Reunión – 5 Sesión extraordinaria de fecha 24 y 25 de enero del año 1990).

(art. 13), inhabilitación especial por el doble de tiempo de la condena (art. 15, inc. a) y la pérdida del beneficio y de la posibilidad de obtener o de utilizar beneficios fiscales de cualquier tipo por el plazo de diez años [arts. 2º, inc. c), 3 y 4, en función del 5] (9).

III. Breve reflexión acerca del *ne bis in idem*

La prohibición de la doble persecución penal, conocida como *non bis in idem* —en su acepción latina— o *ne bis in idem* —en su expresión sajona—, constituye una garantía fundamental. El Dr. Maier sostiene que esta garantía debe “[i]mpedir la múltiple persecución penal, simultánea o sucesiva, por un mismo hecho” (10).

Nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que, si bien originariamente no se previó en forma expresa esta garantía (11), se la ha reconocido tradicionalmente como una de las no enumeradas en el art. 33 de la CN (12). Posteriormente, se reconoció esta garantía en el art. 75, inc. 22 que otorga jerarquía constitucional al art. 8º, apart. 4º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (13) y el art. 14, apart. 7º del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (14).

Asimismo, el Dr. Carrió sostiene que, del principio de inviolabilidad de la defensa, consagrado en el art. 18 de la CN, se desprende una implícitamente esta garantía (15).

A su vez, también se encuentra expresamente consagrado en el art. 1º del Cód. Proc. Penal de la

Nación (16) y en el art. 5º del Cód. Proc. Penal Federal (17) (18).

En el fallo “Mattei” (19), la Corte Suprema de Justicia de la Nación, si bien no se encontraba ante un supuesto de doble persecución, sostuvo que el principio del *ne bis in idem* constituye uno de los pilares fundamentales del ordenamiento penal.

Posteriormente, en “Pousa Lorenzo” (20), ante un caso en el que un exfuncionario se encontraba sometido simultáneamente a un sumario penal y a un procedimiento administrativo por los mismos hechos, el Tribunal afirmó que “[l]as responsabilidades en ambas jurisdicciones son de distinta naturaleza”, concluyendo que ello no vulnera el art. 18 de la CN.

Asimismo, en el precedente “Ganra de Naumow” (21) la Corte remitió a las consideraciones vertidas en el dictamen del Procurador General de la Nación, reconociendo que el principio del *ne bis in idem* posee jerarquía constitucional, al tratarse de un derecho federal. En esa oportunidad, se sostuvo que la garantía contra la doble persecución, recogida en el art. 7º del Cód. Proc. Penal, veda no solo la imposición de una nueva pena por el mismo hecho, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento procesal respecto de quien ya ha sido juzgado por los mismos hechos.

A su vez, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “Polak” (22), ha sostenido que la garantía bajo análisis no solo prohíbe la imposición de una segunda sanción penal por un mismo hecho ya juzgado, sino que también impide la exposición del individuo a un nuevo proceso pe-

(9) CATANIA, Alejandro; “Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769”; Editores del Puerto SRL, Buenos Aires, 2007, 2ª ed., ps. 250 y ss. El mismo sentido RIGHI, Esteban, “Derecho penal: parte general”. Ed. Lexis Nexis, Buenos Aires, Argentina, 2008, 1ª ed., p. 472

(10) MAIER, Julio B., “Derecho procesal penal. Fundamentos”. Editores del Puerto, Buenos Aires, 2004, Tomo I, segunda edición, p. 602.

(11) Es una similitud con el caso de España, donde, si bien la garantía no está expresamente prevista en la Constitución, ha sido reconocida en los códigos procesales. En ese contexto, se ha considerado que dicha garantía se deriva implícitamente del artículo 25.1 de la Constitución que estipula “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”. (Ver STC 2/1981 del 30 de enero y 77/1983 del 3 de octubre).

(12) Fallo “Videla”: 326:2805, considerando 8º. conf. Fallos: 248:232; 298:736; 300: 1273; 302:210.

(13) Art. 8º apart. 4º de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “El inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”.

(14) Art. 14, apart. 7º del Pacto Internacional Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos “Nadie podrá ser juzgado ni sancionado por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme de acuerdo con la ley y el procedimiento penal de cada país”.

(15) CARRIÓ, Alejandro D. “Garantías Constitucionales en el Derecho Penal”. Ed. Hammurabi, Buenos Aires, 6ª ed., p. 607. Del mismo modo lo ha considerado la CS en el considerando 8 del precedente “González, Miguel Ángel y otros s/ homicidio simple” del 17 de septiembre de 2019 y en el precedente “Ovando, Mónica Beatriz s/ homicidio” del 15 de mayo de 2014 que remite al dictamen del procurador S.C. O. 283, 1. XLVI.

(16) Juez natural, juicio previo. Presunción de inocencia. “Non bis in idem”. Artículo 1º – Nadie podrá ser juzgado por otros jueces que los designados de acuerdo con la Constitución y competentes según sus leyes reglamentarias, ni penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso y sustanciado conforme a las disposiciones de esta ley, ni considerado culpable mientras una sentencia firme no desvirtúe la presunción de inocencia de que todo imputado goza, *ni perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho*. (La cursiva es propia).

(17) Artículo 5º.- Persecución única. Nadie puede ser perseguido penalmente ni condenado más de una vez por el mismo hecho.

(18) Actualmente, el nuevo Código Procesal Penal Federal se encuentra vigente en las Cámaras Federales de Apelaciones de Salta, Jujuy, Santa Fe, Rosario, Mar del Plata, Neuquén, Mendoza, San Luis, San Juan, General Roca, Comodoro Rivadavia y Río Negro. Mediante la Resolución 530 del Ministerio de Justicia, se dispuso la postergación, por un plazo excepcional e improrrogable de tres [3] meses, de la implementación del nuevo Código Procesal Penal Federal en la Cámara Federal de Apelaciones en lo Penal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en la Cámara Federal de Apelaciones en lo Penal Económico. La entrada en vigencia, originalmente prevista para el 11 de agosto, se fijó para el 11 de noviembre de 2025. Posteriormente, la Resolución 1034 del Ministerio de Justicia lo postergó para el 20 de abril de 2026. Asimismo, se estableció que la implementación del nuevo régimen procesal tendrá lugar en la Cámara Federal de Apelaciones de Posadas a partir del 16 de marzo de 2026, y en la Cámara Federal de Apelaciones de La Plata a partir del 18 de mayo de 2026.

(19) CS, “Mattei, Ángel”; Fallos 272:188.

(20) CS, “Pousa, Lorenzo”; Fallos, 276:66.

(21) CS, “Ganra de Naumow”; Fallos 299:221.

(22) CS, Fallo “Polak”: 321:2826.

nal por ese mismo hecho, cuando ya ha sido objeto de juicio (23).

Además, el Alto Tribunal ha expresado que la violación de esta se configura con la conjunción de tres identidades: *eadem persona* —identidad de la persona perseguida—, *eadem res* —identidad de objeto de persecución— y *eadem causa petendi* —identidad de la causa de persecución— (24) (25).

En el Derecho Comparado, los Estados Unidos de América —cuya jurisprudencia es citada de manera reiterada por la Corte— han receptado esta garantía en la quinta enmienda de la Constitución del año 1787 donde se establece la prohibición del doble enjuiciamiento (26), al establecer: “[N]inguna persona podrá ser dos veces puesta en peligro de vida o la integridad de sus miembros, por el mismo delito” (27).

En este sentido, en el precedente “Green Green v. United States”, la Corte Suprema de los Estados Unidos estableció que: “[L]a prohibición constitucional contra la ‘doble incriminación’ fue diseñada para proteger a un individuo de ser sometido a los peligros de un juicio y una posible condena más de una vez por un presunto delito. La idea subyacente, que está profundamente arraigada al menos en el sistema de jurisprudencia angloamericano, es que no se debe permitir que el Estado, con todos sus recursos y poder, haga repetidos intentos de condenar a un individuo por un presunto delito, sometiéndolo así a la vergüenza, los gastos y la prueba y obligándolo a vivir en un estado continuo de ansiedad e inseguridad. Así como aumentar la posibilidad de que, aunque sea inocente, pueda ser declarado culpable” (28).

Por último, debemos mencionar, que quizá puede llegar a generar una gran confusión lo estipulado por el Título II Capítulo Segundo “Concurso” del Código Aduanero en tanto indica en el art. 913

que: “[S]alvo disposición especial en contrario, cuando un mismo hecho configurare simultáneamente una infracción aduanera y un delito, se impondrán las penas previstas para el delito”, lo cual evita una vulneración al *ne bis in idem* y denota el desorden del sistema jurídico argentino.

A pesar de lo mencionado en el párrafo anterior, el art. 876 del mismo cuerpo legal prevé que, en los casos de delitos aduaneros, además de las penas privativas de la libertad, se aplicarán las sanciones allí enumeradas: comiso de la mercadería objeto del delito, de los medios de transporte y demás instrumentos utilizados, multa de cuatro [4] a veinte [20] veces el valor de la mercadería, pérdida de concesiones, regímenes especiales, privilegios y prerrogativas, inhabilitación especial para ejercer el comercio o actividades de importación/exportación, inhabilitación absoluta para desempeñar cargos públicos, retiro de la personería jurídica, entre otras. Estas sanciones, que en muchos casos reproducen —e incluso agravan— las que se aplican administrativamente a las infracciones aduaneras, son impuestas por la autoridad aduanera, pero dependen del dictado previo de una condena penal, conforme lo establecido por el alto tribunal en el precedente “De la Rosa Vallejos” (Fallos: 305:246) (29).

IV. Posturas doctrinarias

IV.1. Aplicación concurrente de sanciones

Esta postura, sostenida por una parte de la doctrina y respaldada de manera unánime por la jurisprudencia, sostiene que la imposición simultánea de una multa en sede administrativa y una sanción en sede penal no vulnera el principio del *ne bis in idem*.

El fundamento de esta interpretación radica en la ausencia de identidad en la *causa petendi*, dado que se considera que las sanciones administrativas infraccionales y las penales poseen naturalezas jurídicas distintas. En consecuencia, al no concurrir los tres elementos que configuran la prohibición del doble juzgamiento —identidad de sujeto, hecho y fundamento jurídico—, no se configuraría una doble persecución prohibida por la Constitución (30).

En este sentido, el Dr. Fridenberg sostiene que la sanción administrativa es accesoria y sucesiva, sin posibilidad de modificar los hechos ya juzgados en sede penal: “[L]os hechos son juzgados una sola vez, por la jurisdicción penal, de modo tal que la jurisdicción administrativa se limita, en su intervención posterior, a la calificación jurídico-infraccional de tales hechos, sin potestad alguna para su modificación; pudiendo advertirse rasgos de accesoriedad en la intervención sucesiva de la autori-

dad administrativa, más que un nuevo ejercicio de poder punitivo”.

Es decir, se admite la aplicación sucesiva de sanciones administrativas luego del dictado de una sentencia penal, siempre que los hechos hayan sido juzgados una única vez. En términos más simples, la garantía del *ne bis in idem* se encuentra resguardada en la medida en que se respete el principio de cosa juzgada (31).

En esta línea se ha señalado: “[p]arece haberse obviado que la garantía bajo examen es mucho más amplia que el simple impedimento del dictado de una nueva condena respecto de conductas que fueron merecedoras de una sentencia condenatoria anterior. Por la aplicación de esta garantía no se tiende sólo a impedir que recaiga una nueva condena, sino a evitar que la misma persona sea juzgada nuevamente por la misma conducta por la cual ya fue juzgada, operando la sentencia anterior (sea condenatoria o absolutoria) como un límite infranqueable para la nueva pretensión punitiva del Estado, cerrando definitivamente la situación jurídica de la persona, respecto de una misma conducta, frente a la sociedad” (32).

Lo que se destaca es que la garantía del *ne bis in idem* no se agota en la prohibición de una nueva condena, sino que también impide la apertura de un nuevo proceso por los mismos hechos. Así, la sentencia previa —ya sea absolutoria o condenatoria— clausura definitivamente la potestad punitiva del Estado respecto de esa conducta, asegurando la estabilidad jurídica del individuo y resguardando el principio de seguridad jurídica frente a eventuales intentos de reproche penal reiterado.

Otra parte de la doctrina, aunque hoy en desuso tras los reiterados precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la naturaleza penal de las multas tributarias, ha sostenido que una sanción es de naturaleza penal y la otra de carácter administrativo. En consecuencia, el principio del *ne bis in idem* solo regiría frente a dos sanciones penales, y no cuando se trata de una pena penal y una sanción disciplinaria (33). De modo similar, se expresa el Dr. Chiara Diaz quien sostiene que la cuestión radica en la “*causa petendi*”, ya que: “[c]uando la acusación y condena tuvieron en cuenta en un proceso penal el carácter de delito de aquél, mientras en sede administrativa fiscal tal accionar será relevado en el plano disciplinario contravencional, con principios y alcances distintos respecto de la culpabilidad y de las características de las faltas” (34).

(23) CS, Fallo “Polak”: 321:2826; CS, Fallo “Márquez”: 315:2680, considerando 4º.

(24) CS, Fallo “Kirchner”: 345:440; CS, Fallo “Videla”: 326:2805, considerando 8º; CFed. de Cas. Penal, Sala IV, “Mamani Calizaya, Edelmira s/ recurso de casación”, rta. 22/12/2015, Reg. nro. 2450/15.4.

(25) En igual sentido, el Tribunal Supremo de España sostiene que, en materia tributaria, el principio del *ne bis in idem*, conforme a la interpretación de los tribunales a la luz del art. 25 de la Constitución Española (CE), se encuentra condicionado a la concurrencia de una triple identidad: de hechos, de sujetos y de fundamento de las sanciones: “[E]n relación con ello, es preciso reiterar que este Tribunal ha afirmado que es presupuesto necesario para apreciar la existencia de una vulneración del principio *non bis in idem* que concurra la triple identidad de sujeto, hecho y fundamento” (STC 2/2003, de 16 de enero, FJ 5 y STC 116/2007, del 21 de mayo).

(26) Su traducción al inglés es “Double Jeopardy”.

(27) Su redacción en inglés es: “nor shall any person be subject for the same offence to be twice put in jeopardy of life or limb”.

(28) “Green v. United States”, 355 U.S. 184, 187-88 (1957). (La traducción es propia). En el mismo sentido se ha expresado en los precedentes: “Crist v. Bretz”, 437 U.S. 28, 35 (1978); “United States v. Di Francesco”, 449 U.S. 117, 127-28 (1980); “Yeager v. United States”, 557 U.S. No. 08-67, slip op. at 7 (2009). También citado por la CS, en Fallos 321:1173, “Alvarado Julio s/av. Infracción art. 3 ley 23.771 (ANSES)” y Fallos “Videla”: 326:2805.

(29) BORINSKY, Mariano Hernán - GALVÁN GREENWAY, Juan P. - LÓPEZ BISCAYART, Javier; TURANO, Pablo N., “Régimen Penal Tributario y Provisional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”; Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1ª ed., ps. 223 y 224.

(30) BORINSKY, Mariano Hernán - GALVÁN GREENWAY, Juan P. - LÓPEZ BISCAYART, Javier - TURANO, Pablo N., “Régimen Penal Tributario y Provisional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”; Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1ª ed., p. 218 y ss.

(31) FRIDENBERG, Juan Pablo, “La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*”. En URRESTI, Esteban J., “Dogmática tributaria”. Ed. Ad Hoc, 2013, 1ª ed., p. 424.

(32) BORINSKY, Mariano Hernán - GALVÁN GREENWAY, Juan P. - LÓPEZ BISCAYART, Javier - TURANO, Pablo N., “Régimen Penal Tributario y Provisional. Ley 24.769 con las reformas de la ley 26.735”; Rubinzal Culzoni Editores, Santa Fe, 1ª ed., p. 224.

(33) ORCE, Guillermo - TROVATO, Gustavo Fabián, “Delitos Tributarios. Estudio analítico del régimen penal de la ley 24.769”. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2008, p. 277 y ss.

(34) CHIARA DIAZ, Carlos, “Ley penal tributaria y provisional 24.769”, Ed. Rubinzal-Culzoni, Santa Fe, 1997, p. 317.

La jurisprudencia ha sostenido —apoyándose en los arts. 17 y 20 del Régimen Penal Tributario— que: “[n]o se advierte la existencia de la violación al principio que impide la doble persecución penal” (35). En el marco del citado precedente jurisprudencial, en una causa penal se resolvió que: “[s]e advierte que la investigación llevada a cabo en la causa principal a la cual corresponde este incidente tiene una naturaleza y una finalidad distintas de las correspondientes al eventual procedimiento administrativo al cual Expreso San Isidro SATCIFI podría ser sometida en los términos de la ley 11.683 y, en efecto, por cada uno de los tipos de procedimientos mencionados se analizan los sucesos desde ángulos legales distintos” (36).

Al igual que lo ha manifestado la doctrina citada precedentemente, un procedimiento penal y un procedimiento administrativo seguidos por un mismo suceso “[n]o se presenta una de sus tres identidades (*eadem causa petendi*) cuya conjunción es requerida por la doctrina clásica para la identificación de la doble persecución prohibida” (37).

Por último, la Cámara Federal de La Plata ha sostenido que los fines y significados de las sanciones administrativas y las penales, es por ello por lo que: “[e]l hecho de que cierta conducta acarree una sanción administrativa no implica que no pueda a la vez merecer una penal”.

IV.2. Inconstitucionalidad por violación al *ne bis in idem*

La doctrina mayoritaria se ha pronunciado en este sentido, autores como Corti (38), Villegas (39), Fonrouge y Navarrine (40), Álvarez Echagüe (41),

Virgolini (42), Bertazza (43), Thomas (44), Lisicki (45), entre otros, se expresan en este sentido.

Los autores citados coinciden en señalar que el art. 17 de la Ley Penal Tributaria resulta inconstitucional, en tanto vulnera garantías fundamentales reconocidas por nuestra carta magna, particularmente el principio *ne bis in idem*. De este modo se habilita la posibilidad de que una misma conducta sea sancionada con dos penas de naturaleza penal —una infraccional y otra delictiva— por un único hecho, lo que configura una doble persecución inadmisibles desde el punto de vista constitucional.

El Dr. Villegas sostiene que: “[p]uede significar una ilegal imputación duplicada por un solo hecho que constituye un solo acto típico, con lo cual la pretensión de doble juzgamiento y doble condena es inconstitucional, por violar el principio *ne bis in idem*”.

En sentido concordante, Fonrouge y Navarrine sostienen que se ha generado una “legalización” de la violación del *ne bis in idem* por parte del Régimen Penal Tributario.

Por su parte, el Dr. Bertazza: “[E]l hecho de que tanto delitos como contravenciones tengan la misma naturaleza penal, trae aparejada una interesante relación con el tema enunciado en el punto primero. Siendo ambos casos la consecuencia del proceso la imposición de una pena, configurar la una violación al *ne bis in idem*, imponer doble pena a una misma persona, por un único hecho cuando este configure un delito y a la vez una contravención” (46).

El Dr. Virgolini argumenta que: “[D]esde el punto de vista formal existe una clara identidad entre los términos empleados para la descripción de estas formas prohibidas de actuación frente o en relación con la administración tributaria, tanto en el art. 1 de la LPT como en el art. 46 de la ley 11.683: las declaraciones engañosas y la ocultación maliciosa aparecen en ambos textos” (47). Como hemos mencionado *ut supra*, se diferencian en el tipo de sanción que imponen ambas normativas.

Posteriormente, el último autor citado sostiene: “[D]e acuerdo con la redacción conferida a esas disposiciones, una misma conducta podría ser atrapada simultáneamente por los tipos penales e

infraccionales y podría ser sucesivamente sancionada a la luz de ambos ordenamientos, mediante penas de prisión en uno y de multa en el otro” (48).

El Dr. Álvarez Echagüe en abono a esta tesis afirma: “[n]o existen razones jurídicas valederas que permitan establecer diferencias entre la causa petendi administrativa y la penal, motivo por el cual llevar adelante dos persecuciones o juzgamientos distintos en cada una de esas etapas vulnera el principio constitucional *ne bis in idem*” (49).

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional Español sostuvo: “[E]l principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración —relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc.— que justificase el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración” (50) (51).

Por último, aduna esta postura lo dicho por el tribunal europeo de derechos humanos en el caso donde se analizó si la imposición de una “tasa sobre combustibles” luego de una condena penal por el mismo hecho, vulneraba el art. 4 del Protocolo

(35) CNPenal Económico, Sala B, Expte. 17/2/CA1, “Incidente de apelación formado en causa CPE 426/2017: E. S. I. SATCIFI s/infracción ley 24.769”, 17/02/2020, reg. 55/2020, voto conjunto de los Dres. Roberto E. Hornos y Carolina L. I. Robiglio.

(36) CNPenal Económico, Sala B, Expte. 17/2/CA1, “Incidente de apelación formado en causa CPE 426/2017: E. S. I. SATCIFI s/infracción ley 24.769”, 17/02/2020, reg. 55/2020, voto conjunto de los Dres. Roberto E. Hornos y Carolina L. I. Robiglio; en el mismo sentido CNPenal Económico, Sala B, Reg. N° 177/2005.

(37) CNPenal Económico, Sala B, Expte. 17/2/CA1, “Incidente de apelación formado en causa CPE 426/2017: E. S. I. SATCIFI s/infracción ley 24.769”, 17/02/2020, reg. 55/2020, voto conjunto de los Dres. Roberto E. Hornos y Carolina L. I. Robiglio con cita a CNPenal Económico, Sala B, Reg. N° 1002/2001; Reg. N° 177/2005 y CNPenal Económico, Sala B, CPE 961/2014/CA1, 20/10/2015, Reg. Interno N° 493/2015.

(38) CORTI, Aristides H. M., “Cuando la AFIP desconoce nociones básicas de la dogmática penal”, Impuestos, 2009-2 (enero), 104.

(39) VILLEGAS, Héctor B., “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Astrea, Buenos Aires, 2005, novena edición, p. 583.

(40) GIULANI FONROUGE, Carlos M. - NAVARRINE, Susana Camila, “Procedimiento tributario y de la seguridad social”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2010, undécima edición, p. 773.

(41) ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”. Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2004.

(42) VIRGOLINI, Julio - SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”. Editorial Hammurabi, 2017, 1ª edición.

(43) BERTAZZA, Humberto J., “Derechos y garantías de los contribuyentes”, — Ed. La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022, Tomo I, 1ª ed.

(44) THOMAS, Ricardo, “Régimen penal tributario. Ley 24.769. Análisis de los tipos penales. Ley más benigna”, Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 1997.

(45) LISICKI, Fernando M., “Coexistencia de penas y sanciones administrativas en materia penal tributaria: ¿Es inconstitucional el art. 17 de la LPT por afectación a la garantía de *ne bis in idem*?”, en ALTAMIRANO, Alejandro - RUBINSKA, Ramiro (coordinadores), “Derecho penal tributario”, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, Tomo II.

(46) BERTAZZA, Humberto J., “Derechos y garantías de los contribuyentes”. Ed. La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022, Tomo I, 1ª ed., p. 1973.

(47) VIRGOLINI, Julio - SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”. Ed. Hammurabi, 2017, 1ª ed., p. 132.

(48) VIRGOLINI, Julio - SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”, ob. cit., p. 133.

(49) ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel, “Las sanciones tributarias frente a sus límites constitucionales”. Ed. Ad Hoc, Buenos Aires, 2004, p. 255.

(50) STC 2/1981, 30 de enero de 1981. A diferencia de nuestro país, la Ley General Tributaria Española estipula que: “[A]rtículo 180. Principio de no concurrencia de sanciones tributarias. 1. Una misma acción u omisión que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave no podrá ser sancionada como infracción independiente”. Esto implica que una misma conducta no puede ser sancionada dos veces por la vía administrativa, y mucho menos de forma simultánea por la vía administrativa y penal, si se trata del mismo hecho, sujeto y fundamento.

(51) En igual sentido, el STC 2/2003 remite a la cita anterior STC 2/1981 y lo complementa con él la STC 159/1987 (FJ 3) al señalar que dicho principio impide que a través de dos procedimientos se sancione repetidamente la misma conducta, pues “semejante posibilidad entrañaría, en efecto, una inadmisibles reiteración en el ejercicio del *ius puniendi* del Estado e, inseparablemente, una abierta contradicción con el mismo derecho a la presunción de inocencia, porque la coexistencia de dos procedimientos sancionadores para un determinado ilícito deja abierta la posibilidad, contraria a aquel derecho, de que unos mismos hechos, sucesiva o simultáneamente, existan y dejen de existir para los órganos del Estado”; y, finalmente, la STC 177/1999, que declaró, de un lado, que el principio *ne bis in idem* en su vertiente material se configura como “un derecho fundamental del ciudadano frente a la decisión de un poder público de castigarlo por unos hechos que ya fueron objeto de sanción, como consecuencia del anterior ejercicio del *ius puniendi* del Estado”, y, de otro, que “la preferencia de la jurisdicción penal sobre la potestad administrativa sancionadora ha de ser entendida como una garantía del ciudadano, complementaria de su derecho a no ser sancionado dos veces por unos mismos hechos, y nunca como una circunstancia limitativa de la garantía que implica aquel derecho fundamental”.

N.º 7 del Convenio Europeo. Determinó que dicha tasa, aunque formalmente administrativa, tenía naturaleza penal según los “criterios Engel”, por su *finalidad* preventiva y sancionadora. Además, comprobó que ambas sanciones se fundaban en hechos sustancialmente idénticos, esto es, el uso de combustible menos gravado sin notificación previa. En consecuencia, consideró que la segunda sanción constituía una *doble persecución penal* prohibida por la Convención (52).

IV.3. Concursos entre delitos e infracciones normativas

La doctrina referente al concurso delictual ha sido esbozada —entre otros autores (53)— por Edwards. En este sentido, el citado autor ha sostenido que la multa, “[t]iene una naturaleza jurídica mixta: por un lado, como retribución al infractor por la contravención cometida, y, por otro, como reparación del perjuicio causado al fisco” (54), por lo que al operar la multa como castigo “se estaría castigando doblemente al autor con prisión y multa por un mismo hecho”.

Sostiene que ante una sanción de aquellas establecidas en las leyes 11.683 y 24.769 —actual ley 27.430— “[l]a cuestión debe resolverse mediante las reglas del concurso ideal de delitos, prevista en el art. 54 del Cód. Penal, en virtud del cual cuando un hecho cayera bajo más de una sanción penal, se aplicará solamente la que fijare pena mayor” (55).

A su vez, otra parte de la doctrina considera que se debería aplicar un concurso aparente de leyes, el cual se resolvería por la “consunción” cuya resolución tendría como desenlace la exclusión del

tipo infracción de la ley 11.683 por la enorme diferencia valorativa entre los bienes jurídicos tutelados (56).

En este sentido, coincidimos con el Dr. Catania quien sostiene que: “[e]l Título IX del Libro Primero del Código Penal se regula el concurso de ‘delitos’ y no la interacción entre normas que prevén una infracción administrativa y un delito propiamente dicho; por lo tanto, resulta equivocada la utilización de estos criterios para resolver este grupo de casos. De lo contrario, correspondería unificar las condenas de multas impuestas por algún delito con las multas impuestas por cualquier tipo de infracción administrativa” (57).

V. Conclusión

En definitiva, las posturas jurisprudenciales y doctrinarias en torno al principio *ne bis in idem* y su aplicación en el ámbito del régimen penal tributario han sido materia de conflicto a lo largo del tiempo. La normativa vigente continúa siendo objeto de cuestionamientos, y aunque la jurisprudencia ha mantenido una línea interpretativa relativamente uniforme, la doctrina —con sólidos fundamentos— persiste en su crítica.

A pesar de las sucesivas reformas, el legislador no ha evidenciado un esfuerzo concreto por resolver esta tensión normativa. En este sentido, diversos autores han propuesto alternativas que buscan superar el conflicto, tales como la implementación de un sistema de sanción única —similar al modelo español— (58), la unificación de multas e

infracciones dentro del proceso penal (59), o la diferenciación de regímenes sancionatorios en función del monto involucrado, aplicando el régimen penal tributario únicamente cuando se superen ciertos umbrales, y la ley 11.683 en los demás casos (60).

Cabe destacar que el Anteproyecto de Código Penal de 2017 eliminó los arts. 17 y 20 del Régimen Penal Tributario, y el reciente proyecto de reforma del Código Penal —basado en dicho anteproyecto y actualmente en revisión por la Secretaría Legal y Técnica— parece seguir la misma línea, lo que implicaría la supresión de ambos artículos. Esta decisión, lejos de zanjar el debate, podría intensificar la controversia, al dejar sin regulación expresa aspectos fundamentales del sistema sancionatorio tributario.

Frente a este eventual cambio legislativo, surgen los siguientes interrogantes: ¿Modificará la jurisprudencia su postura? ¿O persistirá en la interpretación que ha sostenido hasta ahora? Personalmente, me inclino por la segunda opción. No obstante, resta por ver si esta reforma normativa será suficiente para provocar un cambio de criterio en los distintos tribunales, o si, por el contrario, se mantendrá la aplicación concurrente de sanciones bajo el argumento de la inexistencia de *eadem causa petendi*.

Cita on line: TR LA LEY AR/DOC/2737/2025

ciones administrativas en materia penal tributaria: ¿Es inconstitucional el art. 17 de la LPT por afectación a la garantía de *ne bis in idem*?, en ALTAMIRANO, Alejandro - RUBINSKA, Ramiro (coordinadores); “Derecho penal tributario”, Ed. Marcial Pons, Buenos Aires, 2008, Tomo II, p. 1064.

(59) FRIDENBERG, Juan Pablo, “La reforma al régimen penal tributario desde la perspectiva del principio *ne bis in idem*”. En URRESTI, Esteban J., “Dogmática tributaria”. Ed. Ad Hoc, 2013, 1ª ed., p. 424.

(60) VIRGOLINI, Julio - SILVESTRONI, Mariano, “Derecho Penal Tributario”. Ed. Hammurabi, 2017, 1ª edición, p. 133 y BERTAZZA, Humberto J., “Derechos y garantías de los contribuyentes”. Ed. La Ley, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, 2022, Tomo I, 1ª ed., p. 1978.

(52) Tribunal Europeo de Derechos Humanos. “Ruotsalainen v. Finlandia”. Sentencia del 16 de junio de 2009.

(53) GARCÍA BELSUNCE, Horacio A., “Régimen penal tributario. Concurso de sanciones”. LA LEY, 1990-0918.

(54) EDWARDS, Carlos E., “Régimen penal tributario Leyes 24.765 y 24.769. Ley penal tributaria y previsional. Ley de clausuras”. Ed. Astrea, 4ª edición, p. 239.

(55) EDWARDS, Carlos E., “Régimen penal tributario Leyes 24.765 y 24.769. Ley penal tributaria y previsional. Ley de clausuras”, ob. cit., p. 240.

(56) EDWARDS, Carlos E., “Régimen penal tributario Leyes 24.765 y 24.769. Ley penal tributaria y previsional. Ley de clausuras”, ob. cit., p. 239 y CATANIA, Alejandro; “Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769”; Editores del Puerto SRL, Buenos Aires, 2007, 2ª ed. con cita a DIAZ SIEIRO, Horacio - VELIANOVICH, Norberto - BERGROTH, Leonardo, “Procedimiento tributario. Ley 11.683”, Ed. Macchi, Buenos Aires, 1994, p. 336, bajo el régimen de la ley 23.771.

(57) CATANIA, Alejandro; “Régimen Penal Tributario. Estudio sobre la ley 24.769”; Editores del Puerto SRL, Buenos Aires, 2007, 2ª ed., ps. 251/252.

(58) LISICKI, Fernando M.; “Coexistencia de penas y san-

