

## CONSULTAS VINCULANTES ANTE LA AUTORIDAD FISCAL NACIONAL

La norma fiscal se estatuye con miras a hipótesis generales que requiere ser aplicada al caso particular. Conocido es que, muchas veces, la inteligencia o imaginación del legislador puede no estar a la altura de la realidad siempre cambiante o, simplemente, no llegar a prever con el marco normativo dispuesto todas las posibilidades de negocios y estructuras económicas en las cuales el contribuyente puede construir su renta económica.

Adicionalmente a lo expuesto también nos encontramos con normas técnicas que, posiblemente en el apuro, no siempre utilizan una dialéctica de fácil incorporación al cotidiano desenvolverse de la práctica tributaria. Es tarea del analista fiscal no solamente interpretar la norma conforme las pautas dispuestas para la rama del derecho bajo estudio (Art. 1 y Art. 2 Ley 11.683) pero, también teniendo en cuenta la interpretación esperada del precepto normativo, para el caso concreto, por parte de los tribunales.

En este juego de realidades se desenvuelve el contribuyente y, en su actividad de planificación fiscal, también encontraremos la necesidad de acercar certeza en el tratamiento fiscal para una determinada fuente de renta o tipo de negocio específico.

Consultar a la autoridad fiscal es una de las herramientas con las que cuenta el contribuyente a efectos de prever las consecuencias fiscales de los actos económicos en desarrollo o, incluso, en planificación para futura ejecución. Las consultas pueden ser recibidas por la autoridad fiscal para ser despachadas como simple acto de asesoramiento no vinculante (Art. 12 DR 1397-1979) o bien como un acto vinculante para el cual, independientemente de la discusión doctrinaria respecto de si la consulta vinculante constituye o no un acto administrativo<sup>1</sup>.

El régimen de consulta vinculante suele ser “temido” por los contribuyentes sobre la base de sostener que, realizada la consulta, será esta una invitación a que la autoridad fiscal someta a escrutinio la actividad por la cual, de momento, somete a su consideración. Cierto es que el miedo no es infundado, pero así como ello será verdad también lo será que el contribuyente medio desconoce, al inicio de su actividad, la herramienta poderosa de planificación fiscal que significa el ejercicio consultivo así como su mitigación de riesgo fiscal en el marco del régimen

---

<sup>1</sup> Carlos Folco en “Algunas reflexiones sobre la consulta tributaria” – 6to simposio de legislación tributaria argentina CPCECABA 08-2004 ha sostenido que efectivamente presentan los elementos tipificantes de un acto administrativo mientras que la posición de Tomas Hutchinson en “Ley nacional de procedimientos administrativos” Ed. Astrea se permite sostener lo contrario

sancionatorio con posibilidad de reducción ante omisión de impuestos detectada a tiempo (Art. 49 Ley 11.683).

Otra “obsesión” del contribuyente remiso en el uso es la imposibilidad de revisión independiente del criterio sentado por la autoridad fiscal. Cierto es que el recurso ante el superior puede resultar insuficiente por no estar frente a una instancia judicial e independiente. Sin embargo se recuerda que estamos en el marco de una actividad previsor y preclusiva para la cual el remedio jurídico estará según el tipo de consulta realizada y el efecto que la respuesta fiscal podría generar en el contribuyente<sup>2</sup>.

### **I.- DESCRIBIENDO EL RÉGIMEN**

En relación al régimen de consulta vinculante el primer paso estará dado por la verificación de la normativa que regula el mismo. Sobre esta base conviene dar repaso a las prescripciones del Art. 4.1 Ley 11.683 el cual, por su importancia, se transcribe a continuación<sup>3</sup>:

“Artículo ...: Establécese un régimen de consulta vinculante.

La consulta deberá presentarse **antes de producirse el hecho imponible** o dentro del plazo para su declaración conforme la reglamentación que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, **debiendo ser contestada en un plazo que no deberá exceder los NOVENTA (90) días corridos.**

La presentación de la consulta **no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados.**

**La respuesta que se brinde vinculará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y a los consultantes, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta.**

**Los consultantes podrán interponer contra el acto que evacúa la consulta, recurso de apelación fundado ante el Ministerio de Economía y Producción, dentro de los DIEZ**

---

<sup>2</sup> Los vehículos cautelares no serán objeto de tratamiento en este escrito pero será en este punto donde el trabajo interdisciplinario entre el analista fiscal y el cuerpo de letrados es indispensable.

<sup>3</sup> Incorporado por Ley 26.044

**(10) días de notificado el mismo. Dicho recurso se concederá al solo efecto devolutivo y deberá ser presentado ante el funcionario que dicte el acto recurrido.**

Las respuestas que se brinden a los consultantes tendrán carácter público y serán publicadas conforme los medios que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. En tales casos se suprimirá toda mención identificatoria del consultante.”

Como se puede apreciar de la lectura del marco normativo antes señalado observamos que estamos frente a un régimen orientado a satisfacer las dudas que pudiera presentar el contribuyente en cuanto a la aplicación del derecho fiscal para una actividad determinada siempre que se esté frente a hechos imposables no producidos o bien, de haber sido producido, no se estuviera frente al vencimiento de la declaración jurada que debería contener dicho hecho.

Si bien la norma legal así no lo aclara, objetivamente y en términos prácticos, el contribuyente debería estar inscripto en impuestos con actividades declaradas según correspondería a los hechos imposables sometidos a consideración de la autoridad fiscal sin importar si, a la fecha de la consulta, ha realizado o no hecho alguno (Art. 4 RG 4497).

Una particularidad se presentará al realizar consultas sobre la base de aplicación de las normas del Impuesto al Valor Agregado dado que el vencimiento de las declaraciones juradas que contienen hechos imposables acumulados será mensual mientras que en el caso del impuesto a las ganancias el tracto anual habilita mayor tiempo de escrutinio y planificación. Será en el Impuesto al Valor Agregado donde el contribuyente, salvo que se encuentre en un esquema de planificación tipificado como “proyectos de inversión” (Art. 5, inc. c) RG 4497), al momento en que reciba la respuesta a su consulta previa seguramente habrá presentado varias determinaciones impositivas con el riesgo de encontrarse en obligación de rectificar (en mérito del acatamiento que demanda una respuesta vinculante).

El segundo tema que corresponde resaltar es el tiempo que podría demorar la autoridad fiscal en responder a la consulta planteada y, en este sentido, se observa que estamos frente a 90 días corridos desde la admisibilidad formal del trámite (que no es desde que se ha presentado)<sup>4</sup>. El plazo se suspende ante requerimiento de datos adicionales<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Art. 12 RG 4497

Las consultas pueden ser realizadas sobre materia impositiva y de seguridad social.

La segunda pauta normativa a atender estará dada por la RG 4497 AFIP<sup>6</sup> que reemplaza el régimen reglamentario anterior de consulta vinculante. En relación a la normativa de referencia resaltamos los siguientes tópicos:

- (1) Marco objetivo de la consulta: este puede ser visualizado en el Art. 1 RG 4497 el cual, en cuanto es objeto de nuestro interés, indica lo siguiente: “La consulta que se formule deberá versar acerca de la determinación de los impuestos o recursos de la seguridad social -cuya recaudación se encuentra a cargo de este Organismo- que resulten aplicables al caso sometido a consulta, y deberá estar referida a situaciones de hecho concretas o a proyectos de inversión en los cuales el presentante o, en su caso, su representado tenga un interés propio y directo.”.

De lo dicho, la consulta vinculante podrá ser realizada siempre que se esté frente a impuestos cuya recaudación corresponda a la autoridad nacional, sobre situaciones de hecho concretas, por hechos impositivos a producirse (Art. 4.1 Ley 11.683), hechos impositivos producidos pero cuya DDJJ todavía no ha vencido (Art. 4.1 Ley 11.683) o a proyectos de inversión dentro de los cuales se acredite legítimo interés<sup>7</sup>.

Alejandro Crivella señala que la interpretación del marco objetivo dispuesto por el Art. 1 RG 4497 “... no debe ser interpretada en el sentido restrictivo de captar únicamente operaciones reales acaecidas...” sino que también incluirá “... hipótesis de ocurrencia probable en el futuro...” siempre buscando previsión en el tratamiento fiscal. Objetivo del dictamen técnico: obtener previsiones certeras y razonables de la interpretación de la autoridad fiscal. Objetivo: afrontar con certidumbre un negocio específico<sup>8</sup>;

---

<sup>5</sup> Art. 12, segundo párrafo, RG 4497

<sup>6</sup> B.O. 30-05-2019 y aplicable para toda consulta a partir del 06-06-2019

<sup>7</sup> Alejandro Crivella en “Capítulo V: El instituto de la consulta vinculante” – obra colectiva “Procedimiento Tributario” – Ed. Edicon (2020). Pag. 175. Señala el autor incluso que el proyecto de inversión podría estar vinculado con quién no es considerado contribuyente al momento de la consulta ampliando en consecuencia la aplicación del régimen a los contribuyentes actuales (comprendidos en Art. 5 y 6 Ley 11.683) y a futuros posibles contribuyentes (Art. 4, inc. c) RG 4497)

<sup>8</sup> Alejandro Crivella en “Capítulo V: El instituto de la consulta vinculante” – obra colectiva “Procedimiento Tributario” – Ed. Edicon (2020). Pag. 178

(2) Exclusiones del régimen: no podrán someterse a consulta situaciones consideradas en el Art. 3 RG 4497. En referencia a este punto cabe resaltar la exclusión dispuesta en el inc. b) del Art. 3 RG 4497 por cuanto no se encuentran comprendidas en el régimen retenciones y percepciones salvo los expresamente incluidos en la norma bajo comentario. Adicionalmente señalamos que no se encuentra habilitado para someter a consulta situaciones que se encuentran pasando por un proceso de fiscalización (Art. 5, inc. a) RG 4497 ) de manera tal que en el cuerpo de la consulta es recomendable informar, al momento de realizar el acto que el contribuyente no se encuentra sometido a proceso de fiscalización alguno o determinación de oficio emitida por la autoridad fiscal, deuda en discusión administrativa o judicial (Art. 3, inc. c) RG 4497) sin considerar períodos fiscales salvo modificación legislativa entre períodos<sup>9</sup>;

(3) Sujeto: contemplado en el Art. 4, inc. a) RG 4497. Será el contribuyente obligado el que puede realizar la consulta o representante de sujetos foráneos cuando nos encontramos frente a proyectos de inversión a ser realizados en territorio nacional. El consultante requiere demostrar el interés en la respuesta y, con ello, su vínculo con el régimen (necesidad de que la autoridad responda y no ser meramente una cuestión académica). Requisitos: CUIT, CUIL o CDI;

(4) Requisitos de admisibilidad: estos requisitos serán fundamentales dado que una consulta mal formulada, si bien es difícil que sea rechazada “in limine”, la realidad es que podría verificarse en un dispendio de tiempos y recursos administrativos (y del consultante) derivando, con ello, en una respuesta que llegue una vez ocurrido el vencimiento del plazo para la presentación de la determinación tributaria. Por su importancia se transcribe Art. 5 RG 4497 y resaltan cuestiones destacadas:

“a) Formalizarse **antes de producirse el hecho imponible o con antelación a la fecha de vencimiento** fijada para la presentación de la declaración jurada del período en que tal hecho debe declararse y por el que se efectúa la consulta.

b) **Presentarse en los términos de la Resolución General Nº 1.128**, ante la dependencia de este Organismo en la que el peticionario se encuentre inscripto o en la

---

<sup>9</sup> Alejandro Crivella en “Capítulo V: El instituto de la consulta vinculante” – obra colectiva “Procedimiento Tributario” – Ed. Edicon (2020). Pag. 175

que corresponda a la jurisdicción de su domicilio cuando se trate de un sujeto no inscripto -por no existir causales de índole fiscal o previsional que lo obliguen-, y contener<sup>10</sup>:

**1. Una exposición detallada de los sujetos y de los hechos, actos, situaciones, relaciones jurídico- económicas y formas o estructuras jurídicas de las que dependa el tratamiento del caso planteado, acompañada -de corresponder- de una copia certificada de la documentación respaldatoria, y de la respectiva traducción suscripta por traductor público matriculado de estar redactada en idioma extranjero.**

En los casos que la consulta sea efectuada por un sujeto no residente o cuando el presentante sea un residente en el país que posea uno o más sujetos relacionados del exterior, y la misma verse sobre los supuestos descriptos en el Apartado A del Anexo de la presente referidos a regímenes fiscales preferenciales, precios de transferencia, ajustes unilaterales a la baja de beneficios no reflejados en la información contable, establecimientos permanentes o sociedades y demás entidades canalizadoras de rentas, deberá -además- suministrarse con carácter de declaración jurada la información que se consigna en el Apartado B del citado Anexo.

A los fines de esta resolución general, se considerará que dos personas son sujetos relacionados cuando uno de ellos posea, directa o indirectamente, al menos un VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de participación en el capital o en el derecho a voto en las asambleas de accionistas o socios de la otra, o una tercera persona posea, directa o indirectamente, al menos un VEINTICINCO POR CIENTO (25%) de participación en el capital o en el derecho a voto en las asambleas de accionistas o socios de las dos primeras.

**2. La opinión del propio interesado acerca del encuadramiento técnico-jurídico que estima aplicable.**

**3. La fundamentación de las inquietudes que tenga respecto de la cuestión consultada.**

---

<sup>10</sup> Actualmente en forma electrónica

**4. La manifestación expresa y con carácter de declaración jurada de que no se verifican respecto del impuesto o recurso de la seguridad social objeto de la consulta, las situaciones previstas en el Artículo 3º.**

**5. La firma -certificada** por entidad bancaria o escribano público- del contribuyente titular, representante legal o mandatario autorizado por estatutos, contratos, poderes o en forma expresa ante este organismo, según las disposiciones vigentes. Cuando la firma del presentante se consigne ante el funcionario competente de la dependencia en la que se formalice la presentación, el mismo actuará como autoridad certificante.

**6. Constituir y mantener ante esta Administración Federal el domicilio fiscal electrónico** en los términos de la Resolución General N° 4.280. Cuando la presentación se realice por apoderado o mandatario con facultades suficientes, dicha obligación deberá ser cumplida también por este último.”

A la fecha de emisión de este documento las consultas son realizadas bajo uso del sistema “Presentaciones Digitales” en el marco de la RG 4685

La consulta será admisible solo una vez que se verifiquen los requisitos establecidos por la norma de referencia (Art. 8 RG 4497) que, en cuanto interesa, resulta necesario distanciar la simple consulta realizada al organismo fiscal de la consulta realizada demostrando el interés en la actividad. Importará, por tanto, prestar especial atención a la demostración, de parte del contribuyente, en la respuesta brindada por la autoridad fiscal en mérito de su vínculo con la actividad de referencia.

Recursos del contribuyente: 10 días hábiles administrativos y al solo efecto devolutivo. Debe ser impuesta ante el ministerio de hacienda<sup>11</sup>.

**“ARTÍCULO 14.- Contra la respuesta emitida por esta Administración Federal, el consultante podrá interponer recurso de apelación fundado -al solo efecto**

---

<sup>11</sup> En referencia a la posibilidad de judicializar el recurso por la respuesta brindada en esta instancia (recurso de reconsideración administrativo) ver O'Donnell, Agustina en “JUDICIALIZACIÓN DE LA RESPUESTA EN EL PROCEDIMIENTO DE CONSULTA VINCULANTE” DTE 08-2017

**devolutivo- ante el Ministerio de Hacienda, dentro de los DIEZ (10) días hábiles administrativos de notificado.**

**Dicho recurso podrá deducirse -a opción del recurrente- ante el funcionario que dictó el acto recurrido o, en su caso, ante la dependencia de este organismo en la que se efectuó la presentación de la consulta.”<sup>12</sup>**

La respuesta será obligatoria para el contribuyente hasta modificación normativa o bien hasta que la autoridad fiscal demuestre haber modificado su criterio en referencia a una situación análoga (Art. 15 RG 4497) debiendo recordar el contribuyente que la respuesta emitida puede ser dejada sin efecto (por su modificación) en cualquier momento de parte de la autoridad fiscal<sup>13</sup>. El cambio de criterio generará efectos solamente en relación a hechos imposables a producirse.

En referencia al objeto de la consulta señalan Teresa Gomez y Carlos Folco<sup>14</sup> que la consulta debe versar sobre todos los aspectos que hacen al hecho imponible (objetivo, subjetivo, material, temporal y espacial), no pudiendo incluir cuestiones procedimentales ni vinculadas a adelantos tributarios (retenciones, percepciones, pagos a cuenta, etc). Lo expuesto no invalida que debe estarse frente a situaciones de hecho concretas o a proyectos de inversión ciertos. Se trata de un acto administrativo particular.

---

<sup>12</sup> Art. 14 RG 4497

<sup>13</sup> Situación que ha sucedido con el DICT 21-2020 AFIP (caso FACEBOOK)

<sup>14</sup> Teresa Gomez y Carlos Folco en obra “Procedimiento Tributario – Ley 11.683” – Ed. La Ley (2014) – Pag. 86



## II.- EL ACTO ADMINISTRATIVO

Estamos frente a una actuación que, por su carácter vinculante, cuenta con la posibilidad de afectar la esfera individual, situación que se visualiza en sus posibilidades de recursos (impugnaciones) según vías previstas en el ordenamiento. Desde nuestra opinión coincidimos que la consulta vinculante (Art. 4.1 Ley 11.638) participa de los elementos de acto administrativo (Art. 7 Ley 19.549); posición coincidente con Teresa Gomez y Carlos Folco<sup>15</sup> debiendo recordar, adicionalmente, que el acto administrativo adquiere estabilidad respecto del contribuyente no pudiendo ser desconocido por la administración<sup>16</sup> (Art. 18 Ley 19.549).

A lo dicho destacamos que la consulta vinculante parte de la habilitación dada a la autoridad nacional por Art. 9, ap. 1), inc. a), DR 618-1997 por cuanto es facultad del juez administrativo “... resolver dudas en la aplicación, determinación (...) de tributos a su cargo...”, se trata de una manifestación jurídica unilateral de parte de la autoridad fiscal e impulsada por el contribuyente, tal como hemos señalado se encuentra normada en el Art. 4.1 Ley 11.683 donde se establece las consecuencias del ejercicio de la autoridad fiscal señalado en el Art. 9, ap. 1, inc. a) DR 618-1997 para cuando el contribuyente voluntariamente se somete al mismo (hoy reglamentado por RG 4497) y origina consecuencias jurídicas de alcance individual. Estamos, tal cual se ha señalado en párrafos anteriores, frente a una actividad de carácter anticipativo y en relación a la opinión del fisco con lo cual se podría construir una tutela jurídica.

Según Vicente Oscar Diaz<sup>17</sup> la consulta es concluyente, vinculante y preclusiva salvo que la misma hubiera sido evacuada sobre datos inexactos. Estabilidad de la respuesta brindada por la autoridad fiscal es contundente.

El régimen no se debe confundir con las consultas generales señaladas en el Art. 12 DR 1397-1979 dado que el régimen señalado en el Art. 4.1 Ley. 11.683 establece las consecuencias jurídicas de la propia expresión del fisco nacional. Se recuerda que el Art. 12 DR 1397-1979 indica que las consultas no son recurribles y no producen efectos jurídicos

---

<sup>15</sup> Teresa Gomez y Carlos Folco en obra “Procedimiento Tributario – Ley 11.683” – Ed. La Ley (2014) – Pag. 87

<sup>16</sup> Doctrina de los actos propios sostenidos por Susana Navarrine en “La doctrina de los actos propios: su aplicabilidad en el derecho tributario” – Derecho Fiscal – Tomo XLIII. Pag. 481 a 493

<sup>17</sup> Citado en “Procedimiento Tributario – 75 aniversario de la Ley 11.683” – Ed. Edicon (2020) – Pag. 165

Por último recordamos que en líneas anteriores señalamos que una vez aceptada la consulta (admisibilidad formal) en carácter de vinculante la autoridad fiscal cuenta con 90 días para su evacuación salvo suspensión de la misma. Las causales se encuentran referidas en el cuerpo normativo pudiendo vincularse a requisitoria de documentación adicional o a una necesidad de contar con dictámenes técnicos de otras dependencias estatales.

[www.sergiocarbhone.com.ar](http://www.sergiocarbhone.com.ar)

### III.- REPASO DE JURISPRUDENCIA

Será buena práctica del analista fiscal realizar siempre un repaso de jurisprudencia a efectos de verificar la interpretación de toda norma (o instituto jurídico) y sobre casos puntuales ventilados en sede judicial. Desde el conflicto es posible incorporar la realidad al instituto legal abstracto así como contar con el instrumental de situaciones (y hasta errores) a evitar tan necesario para el planificador fiscal. Es en este contexto que, sin pretender ser exhaustivos (con cinco antecedentes jamás podríamos serlo) que presentamos nuestra exposición de casos selectos:

III.a.- Righetti, Heinz c/EN - ME - R. 845/2011 - AFIP-DGI - R. 33/2010 s/proceso de conocimiento - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala V - 07/03/2017.

Lo más interesante de este antecedente lo encontramos vinculado con la posibilidad de que el contribuyente inicie el procedimiento dispuesto en el Art. 23 Ley 19.549 al entender que no se ha dado respuesta acabada a la consulta realizada. Respuestas que no pueden ser operativamente aplicadas son respuestas abstractas (en este caso se trataba del IVA y la cuestión procedimental de inscripción y facturación impactaba en el ámbito sustantivo del gravamen que es el objeto de la consulta);

Bahía Blanca Plaza Shopping SA - Trib. Fiscal Nac. Sala B - 07/10/2005

En este antecedente se recuerda obligatoriedad para el contribuyente de la respuesta brindada por la autoridad fiscal nacional para luego arbitrar el recurso correspondiente (repetición) donde intervendrá el TFN. Se recuerda que en la hipótesis de que el contribuyente no actúa acorde la respuesta recibida ello no significa que el fisco pueda “crear derecho” sino que hay mayores sanciones en caso de que la respuesta del fisco se hubiera ajustado a derecho y el contribuyente no la hubiera seguido. De estar frente a una respuesta no ajustada a derecho, y el contribuyente no actúa conforme se le indica,, será objeto de materia de determinación de oficio y luego en TFN se discutirá el fondo de la cuestión. El TFN naturalmente puede emitir su sentencia adversa a las pretensiones del fisco. Se recuerda que la respuesta dada a la consulta vinculante es un acto administrativo y debe estar fundado (Art. 14 Ley 19.549).

Cappelletti, Marilina - Trib. Fiscal Nac. Sala A - 19/06/2020

El caso se trata de un amparo por mora de parte de la autoridad fiscal nacional motivado en falta de respuesta a consulta vinculante. Se recuerdan los requisitos dispuestos para recurrir al Art. 182 Ley 11.683 así como los procedimientos internos para aceptar por parte del fisco la consulta vinculante y las prescripciones normativas que hacen a la fecha y modo de inicio en contar los plazos. El TFN acepta la pretensión del contribuyente e instruye a AFIP a que emita respuesta en 30 días.

Velázquez, Enrique Gustavo (TF 25914-I) c/DGI - Cám. Nac. Cont. Adm. Fed. – SALA IV - 25/04/2013

En este caso se realiza consulta a la autoridad nacional de manera abierta, es decir, sobre la base de requerir conocer el marco jurídico-fiscal aplicable a sus líneas de ingresos. La autoridad fiscal omite mencionar algunos gravámenes. El contribuyente no presenta ni abona la gabela omitida en referencia de parte de la autoridad fiscal. Se discute la posibilidad de encuadrar en “error excusable” la omisión del contribuyente toda vez que se ha basado en respuesta del fisco. Hay error excusable pero debe capital e intereses. Consulta vinculante como forma de “mitigar” riesgos sancionatorios;

Cicone Hnos. Lima Establecimientos Gráficos SACI . Trib. Fiscal Nac. – Sala B - 10/09/1993

En este caso se desarrolla el marco jurídico aplicable a las consultas normadas en el Art. 12 DR 1397-1979. La respuesta brindada por la autoridad fiscal podría extenderse a otros contribuyentes pero siempre que se opere de buena fe y que esta sea emitida por el Subdirector General – Doctrina de los actos propios – buena fe en el ejercicio de la función administrativa – principio de igualdad.

Dr. Sergio Carbone

Contador Público (UBA)