



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

18055/2020

Incidente Nº 2 - ACTOR: FEDERACION ARGENTINA DE COLEGIOS DE ABOGADOS DEMANDADO: AFIP - DGI s/INC APELACION

Buenos Aires, de mayo de 2022.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

Los Dres. Jorge F. Alemany y Guillermo F. Treacy dijeron:

I.- Que por la resolución de 3 de mayo de 2021 el juez de primera instancia resolvió rechazar el planteo de falta de legitimación activa opuesto por la Administración Federal de Ingresos Públicos, admitir formalmente la acción colectiva intentada por la Federación Argentina de Colegios de Abogados, en resguardo de los intereses de todos los abogados presuntamente afectados por lo dispuesto en la Resolución General AFIP Nº 4838/20; ordenar que se diera cumplimiento con lo dispuesto por las Acordadas Nros. 34/14 y 12/16; hacer lugar a la medida cautelar requerida por parte actora y, en consecuencia, ordenar a la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva que se abstenga de aplicar la Resolución General AFIP Nº 4838/20 respecto de los abogados en el ejercicio profesional, hasta tanto se dicte la sentencia definitiva y previa caución juratoria.

Para así decidir, en primer lugar, luego de recordar las pautas fijadas por la Corte Suprema para la procedencia de las acciones colectivas, señaló que, en el caso, se evidenciaba uno de los supuestos conceptualizados por el Máximo Tribunal en el precedente “Halabi” (Fallos: 332:1111) vinculado con la existencia de derechos de incidencia colectiva referentes a intereses individuales homogéneos; puesto que se verifica una homogeneidad fáctica y normativa que lleva a considerar razonable la realización de un solo juicio con efectos expansivos de la cosa juzgada, en tanto el interés individual considerado aisladamente no justifica la promoción de una demanda, con lo cual podría verse afectado el acceso a la justicia.



Por otro lado, expresó que *prima facie*, en el propio marco cognoscitivo de este tipo de incidencias, se encontraban acreditados los recaudos que autorizaban acceder a la medida cautelar requerida por la demandante.

En tal sentido, indicó que el alcance de la impugnación deducida en autos permitía vislumbrar la seriedad de las objeciones formuladas, en la medida que de las manifestaciones efectuadas por la peticionante se advertía la presunta inconstitucionalidad de lo normado por la Resolución General AFIP N° 4838/20, en tanto se alegó que fue dictada vulnerando los principios constitucionales de legalidad, de reserva de la ley, de razonabilidad, y de proporcionalidad. Añadió que también se había alegado la afectación de los principios de seguridad jurídica y supremacía legal, en la medida en que la norma remite al micrositio de la AFIP en lo referido a lo que se entiende por planificaciones fiscales, de manera que se regulará por normas de inferior jerarquía que una ley.

Afirmó que la admisión de lo pretendido era una consecuencia de un juicio de probabilidades y verosimilitud en el que aparecen como más gravosas las posibles consecuencias que traería aparejada la aplicación de la Resolución General AFIP N° 4838/20, con relación al universo de individuos representado por la Federación Argentina de Colegios de Abogados; en la medida de que en casos como el de autos no puede dejar de confrontarse la irreversibilidad del daño que podría causar al interés privado, con aquella que pueden sufrir los intereses generales, a los fines de equilibrar provisionalmente tales intereses encontrados, dado que medidas como la aquí peticionada, permiten enjuiciar la corrección del acto antes de que su ejecución haga inútil el resultado del planteo.

Agregó que no resultaba óbice para adoptar el temperamento expuesto el hecho de que, como consecuencia directa de la presunción de legitimidad o legalidad de que están investidos los actos administrativos, éstos tengan fuerza ejecutoria; en tanto por el artículo 12, *in fine*, de la Ley Nro.19.549, se habilita a suspender la ejecución de un acto por razones de interés público, o para evitar perjuicios graves al interesado, o cuando se alegare fundadamente una nulidad absoluta.





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

En tal sentido, aseveró que ello revestía trascendental importancia, en tanto no era necesario acreditar la nulidad manifiesta del acto o su inconstitucionalidad, pues resultaba suficiente realizar una alegación fundada de nulidad, que era lo que ocurría en el caso de autos, y que, tras haberse realizado un estudio de la documentación acompañada por las partes, y sin que ello implicara adelantar opinión sobre el fondo del asunto, permitía acceder a lo peticionado por la actora, en tanto se vislumbraba la verosimilitud del derecho invocado.

II.- Que, contra esa resolución, la demandada interpuso recurso de apelación que fundó el 13 de junio de 2021 y fue replicado por la contraria el 13 de octubre de 2021.

En cuanto interesa, la recurrente sostiene que la Federación no posee legitimación activa, por la naturaleza del derecho que pretende defender, que es de contenido formal, individual, no homogéneo; y porque no surge de sus atribuciones legales que se encuentre legitimado para representar en juicio los intereses planteados en autos.

En tal sentido, expresa que los planteos realizados no están dirigidos a la protección de ningún derecho de incidencia colectiva en general, ni se vinculan con la relación de usuario o consumidor; de manera que su ejercicio corresponde, en exclusiva, a cada uno de los contribuyentes y asesores fiscales que pudiesen verse afectados en concreto.

Indica que el hecho de nuclear los intereses de los profesionales en derecho no le otorga aptitud procesal para ser parte del litigio como particular parte afectada, puesto que el reclamo efectuado no incide a la entidad accionante, sino eventualmente a los abogados que deben cumplir las obligaciones derivadas de la resolución general cuestionada, siendo estos profesionales, y no la Federación, los obligados a informar.

Señala que, además, su falta de legitimación activa resulta de su estatuto, puesto que carece de facultades expresas para representar a la totalidad de los abogados del país y la finalidad de su creación se relaciona con el desarrollo de actividades académicas, de



investigación y desarrollo en materias relacionadas con las incumbencias de los profesionales en Derecho, y no con la efectiva representación y defensa de sus intereses. Agrega que se trata de una organización de segundo grado que no es una persona de derecho público como sí lo son los Colegios de Abogados miembros.

Indica que, de tal forma, no existe un universo de individuos representado por la Federación Argentina de Colegio de Abogados, como de modo equivocado parece entenderlo la sentencia recurrida.

Por otro lado, precisa que la pretensión de autos no se encuentra comprendida en la categoría establecida por la Corte en la causa "Halabi", en la medida en que la Resolución General N° 4838/20 no afecta derecho constitucional alguno; no es ilegal, por lo que no hay causa común basada en daño que pueda generar la homogenización de los derechos afectados; no existe daño común; y eventualmente los daños y perjuicios en el caso de existir, serían individuales de cada profesional y no podrían ser objeto de representación colectiva.

Con relación a la concesión de la medida cautelar requerida, se agravia por considerar que importa un adelanto de jurisdicción favorable a la pretensión de la actora, de manera contraria a lo previsto en el artículo 3, inciso 4, de la Ley N° 26.854.

Asimismo, postula que si la demandante encauzó su pretensión por la vía de la acción declarativa, en principio, no podría tenerse por configurado el recaudo del peligro en la demora y la procedencia de la medida cautelar, pues mediante ella se pretendería una decisión que en la práctica coincide con la decisión de la sentencia del fondo de la cuestión.

Sostiene que no se indicaron de manera concreta los motivos por los cuales se había considerado que se configuraba la verosimilitud del derecho invocado.

Relata que en la causa caratulada "Consejo Profesional de Ciencias Económicas CABA c/ EN-AFIP s/medida cautelar", expte. Nro. 17522/20, el Juzgado Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal Nro. 11 resolvió que la norma había sido dictada conforme las facultades que surgen del Decreto N° 618/97, en concordancia con la Ley Nro. 11683, y que ese plexo normativo se había





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

adoptado sobre la base de la agenda BEPS de la OCDE, que había surgido como un plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de la base imponible a países que tributariamente convenían; motivo por el cual era evidente que la resolución cuestionada goza de la presunción de legitimidad otorgada por el artículo 12 de la Ley N° 19.549 a los actos administrativos, circunstancia que la torna plenamente ejecutoria. Agrega que en ese precedente también se resolvió que no aparecía vulnerado el secreto profesional, debido a que el sistema que prevé una notificación al contribuyente y su posterior incorporación al correspondiente sitio web del organismo, por lo que no se advertía que comportara una restricción al ejercicio laboral de los abogados que ejercen función de asesores fiscales.

Agrega que se había resuelto en igual sentido en la causa caratulada “Consejo Profesional de Ciencias Economicas del Chaco c/ Administracion Federal de Ingresos Publicos s/ medida cautelar”, expte. Nro. 4066/20, en trámite ante el Juzgado Federal de Resistencia Nro. 2; en los autos caratulados “Consejo Profesional Ciencias Economicas c/ AFIP s/ contencioso administrativo-varios”, expte. N° 449/21, tamitados ante el Juzgado Federal de Paraná; en los autos caratulados “Consejo Profesional de Ciencias Economicas de la Provincia de Buenos Aires c/ AFIP s/ impugnacion de acto administrativo”, expte. N° 1136/21, tamitados ante el Juzgado Civil, Comercial y Contencioso Administrativo Federal de La Plata N° 4; y en la causa caratulada “Consejo Profesional Ciencias Economicas de Rio Negro c/ Administracion Federal de Ingresos Publicos (AFIP) s/ impugnacion de acto administrativo”, expte. N° 970/21, tramitada ante el Juzgado Federal de General Roca.

Por otro lado, expresa que no existe el peligro en la demora en tanto se debate la obligación de ciertos contribuyentes de informar las planificaciones fiscales adoptadas, lo que no evidencia un riesgo o daño inminente que merezca un adelanto jurisdiccional. Agrega que no se demostró que la sentencia a dictarse no pueda ser cumplida o que la misma pudiera tornarse ineficaz.

Postula que como el nuevo régimen de información de planificaciones fiscales incorpora una definición restringida de "asesor fiscal" a los fines de configurar la obligación de informar y permite al



asesor alcanzado ampararse en la prerrogativa del secreto profesional; en la mayoría de los casos será el contribuyente el único sujeto obligado a informar la planificación fiscal, por lo que los abogados no sufrirán daño alguno.

Finalmente, cuestiona que la medida cautelar se haya concedido hasta que se dicte la sentencia definitiva, por contravenir lo dispuesto en el artículo 5 de Ley N.º 26.854 y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

III.- Que, en el presente caso, la Federación Argentina de Colegios de Abogados cuestiona la Resolución General AFIP N° 4838/20, mediante la cual se estableció un régimen de información de planificaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los asesores fiscales; e invoca la protección del ejercicio profesional por parte de abogados matriculados, a quienes considera comprendidos en la categoría de asesores fiscales.

En tales condiciones, en virtud de la naturaleza de la entidad demandante (cfr. Fallos: 332:111; 336:1236; 337:196 y 337:753), en esta instancia preliminar del proceso no se advierte una falta manifiesta de legitimación para obrar en autos; al margen de lo que en definitiva corresponda resolver sobre el fondo de la cuestión.

IV.- Que, sentado ello, corresponde ingresar al tratamiento de los agravios planteados respecto de la concesión de la medida cautelar.

En tal sentido, cabe recordar que en toda medida cautelar la investigación sobre el derecho que se postula se limita a un juicio de probabilidades y verosimilitud. Declarar la certeza de la existencia del derecho es función de la providencia principal; en sede cautelar basta que la existencia del derecho parezca verosímil. El resultado de esta sumaria cognición sobre la existencia del derecho tiene, en todos los casos, valor no de una declaración de certeza sino de hipótesis y solamente cuando se dicte la providencia principal se podrá verificar si la hipótesis corresponde a la realidad (cfr. Piero Calamandrei, Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias Cautelares, Buenos Aires, Librería El Foro, 1996, pág. 77).





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que siempre que se pretenda la tutela anticipada proveniente de una medida precautoria, se debe acreditar la existencia de verosimilitud en el derecho invocado y el peligro irreparable en la demora, ya que resulta exigible que se evidencien fehacientemente las razones que justifican resoluciones de esa naturaleza (cfr. Fallos: 329:3890).

Por otra parte, también debe considerarse que la finalidad de las medidas cautelares, en general, radica en evitar que se tornen ilusorios los derechos de quien las solicita, ante la eventualidad de que se dicte una sentencia favorable. Es decir, se trata de sortear la posible frustración de los derechos de las partes a fin de que no resulten insustanciales los pronunciamientos que den término al litigio (cfr. esta Sala, in re: "Acegame S.A c/ DGA -resol 167/10 [expte. 12042-36/05]-", del 9/09/2010).

V.- Que por la Resolución General AFIP N° 4838/20 se estableció un régimen de información de planificaciones fiscales, a cargo de los Contribuyentes y de los Asesores Fiscales, entre quienes se encontrarían comprendidos los abogados, de manera autónoma (v. artículos 6 y 7). A todos ellos se les impone la obligación de informar todo acuerdo, esquema, plan y cualquier otra acción de la que resulte una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de los contribuyentes comprendidos en ella, que se desarrolle en la República Argentina o en el exterior (v. artículos 3 y 4). Se prevé que la información a suministrar debe ser "... exhaustiva en lenguaje claro y preciso a efectos de describir en forma acabada la planificación fiscal en cuestión y la manera en que resulta una ventaja fiscal o cualquier otro tipo de beneficio en favor de alguna de las partes comprometidas en dicha planificación o de un tercero" y que debe presentarse de acuerdo a los montos, condiciones y requisitos establecidos en el sitio web de la AFIP (v. artículos 11 y 12).

Además, en ese régimen se dispone que cuando el asesor fiscal se ampare en el secreto profesional, deberá notificar al contribuyente de tal circunstancia a través del sitio "web" de la AFIP y que el contribuyente podrá relevarlo del secreto profesional para el caso



particular o permanentemente, a través del mencionado servicio (v. artículo 8).

También se establece que su incumplimiento provocará que los sujetos obligados tengan una categoría del Sistema de Percepción de Riesgo (SIPER) superior, que dará lugar a las sanciones previstas en la Ley Nro. 11.683 y será considerado como un supuesto de agravamiento (v. artículos 13, 14 y 15).

VI.- Que, *a priori* y de un examen preliminar de la cuestión, se advierte que la demandante ha invocado un derecho versosímil a los fines de conceder la medida precautoria requerida.

En efecto, el derecho de los contribuyentes a la planificación fiscal o a la economía de opción, ha sido convalidado por la Corte Suprema, la que estableció que "... no es reprobable el esfuerzo honesto del contribuyente para limitar sus impuestos al mínimo legal" (cfr. Fallos: 241:210; 308:215); de manera que la exigencia establecida para los abogados mediante la resolución cuestionada de informar las planificaciones fiscales de sus clientes aparece *prima facie* como irrazonable y desproporcionada con la finalidad perseguida de "... conocer el funcionamiento y la utilización de las diversas estructuras por parte de los contribuyentes, con el objeto de verificar que se ingresen los tributos correspondientes en las jurisdicciones fiscales en las que realmente se perfeccionan los hechos imposables" y de "... evaluar los riesgos en materia tributaria..." (v. considerandos 3º y 6º); máxime cuando tal carga no está restringida a determinados sectores en los que pudieran haberse verificado prácticas elusivas, ni por actividad, empresas vinculadas ni cualquier otro parámetro relevante, sino que está establecida de manera genérica.

Por otro lado, a primera vista, se advierte que se impone a los asesores fiscales la obligación de recabar información de sus clientes relativa a las planificaciones fiscales e informarla al organismo fiscal en contraposición con el secreto profesional que, como regla, rige las relaciones entre abogados y clientes. Esa garantía de confidencialidad se encuentra comprendida en los derechos al debido proceso, a la defensa en juicio y a la intimidad (artículos 18, 19 y 75, inciso 22, de la Constitución Nacional) y está expresamente contemplada





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

en los artículos 372 y 1324 del Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 156 del Código Penal y tanto en el artículo 6, inciso f), de la Ley N° 23.187, que regula el ejercicio de la profesión de abogado en la Capital Federal, como en distintas normas de naturaleza local que reglamentan la misma materia (v. gr. artículo 25, inciso 7, de la Ley N° 4.976 de la Provincia de Mendoza; artículo 8 de la Ley N° 119 de la Provincia de Corrientes; artículo 19, inciso 7, de la Ley N° 5.805 de la Provincia de Córdoba).

Por lo demás, cabe poner de resalto que el ente fiscal tiene a disposición medios alternativos para lograr el cometido previsto en la norma impugnada, puesto que cuenta con la información provista por los contribuyentes y posee plenas facultades para realizar las verificaciones y fiscalizaciones que estime pertinentes, en el marco de las atribuciones previstas en el artículo 35 de la Ley Nro. 11.683 y las normas reglamentarias. A ello cabe añadir que lo que se dispone cautelarmente no obsta a que sean los propios contribuyentes los que brinden la información requerida, es tanto sujetos obligados por la norma (v. artículo 6, inciso a, Resolución General AFIP N° 4838/20), de manera que no se evidencia una afectación al interés público perseguido con el dictado de la resolución cuestionada (v. artículo 13, inciso d, de la Ley Nro. 26.854).

VII.- Que, por otro lado, cabe señalar que el examen del peligro en la demora exige una apreciación atenta de la realidad comprometida, con el objeto de establecer cabalmente si las secuelas que pudieran llegar a producir los hechos que se pretende evitar pueden restar eficacia al ulterior reconocimiento del derecho en juego, originado por la sentencia dictada como acto final y extintivo del proceso (cfr. Fallos: 329: 803 y 4161).

En ese sentido, se ha establecido que la tutela anticipada es procedente si el mantenimiento de una determinada situación de hecho podría influir en el dictado de la sentencia o convertir su ejecución en ineficaz o imposible (cfr. Fallos: 328:3018; 330:4076).

Tales circunstancias aparecen demostradas en autos, en la medida en que el incumplimiento por parte de los asesores fiscales de proporcionar la información relativa a las planificaciones fiscales de sus clientes -que, como se expresó precedentemente, *prima*



facie se encuentra amparada por el secreto profesional- dentro de los plazos previstos en los artículos 9 y 10 de la Resolución General AFIP N° 4838/20, es pasible de las sanciones establecidas en la Ley Nro. 11.863 y podrían promoverse actuaciones en sede administrativa y judicial, según se establece en el artículo 14 de la misma resolución. Por otra parte, la medida que se dispone tampoco afectaría los intereses del Fisco, en tanto –como ya se ha dicho- mantiene incólumes sus facultades de fiscalizar y puede requerir la información prevista en la norma impugnada de los propios contribuyentes.

VIII.- Que, con relación a la vigencia temporal de la medida cautelar concedida en la anterior instancia, cabe señalar que en el artículo 5 de la Ley Nro. 26.854 se establece que “Al otorgar una medida cautelar el juez deberá fijar, bajo pena de nulidad, un límite razonable para su vigencia, que no podrá ser mayor a los seis (6) meses. En los procesos de conocimiento que tramiten por el procedimiento sumarísimo y en los juicios de amparo, el plazo razonable de vigencia no podrá exceder de los tres (3) meses. [...] Al vencimiento del término fijado, a petición de parte, y previa valoración adecuada del interés público comprometido en el proceso, el tribunal podrá, fundadamente, prorrogar la medida por un plazo determinado no mayor de seis (6) meses, siempre que ello resultare procesalmente indispensable”.

En tal sentido, este Tribunal ha expresado que “la propia ley contempla la posibilidad de la prórroga de dicho plazo, primordialmente teniendo en consideración la índole y especial trámite de las presentes actuaciones. Es decir que la norma no implica -en modo alguno- negar a los accionantes la posibilidad de replantear nuevamente la cuestión en el supuesto de que, dictada la medida cautelar impetrada se avvicine el vencimiento del plazo y no haya recaído aun sentencia definitiva en estos actuados” (“Forexcambio SA y otro c/ BCRA Resol 246/13 [Expte 100723/06 Sum Fin 1237]”, causa Nro. 23.250/13, resolución de 11/12/13).

En consecuencia, corresponde que la medida cautelar sea confirmada en los términos del artículo 5 de la Ley Nro. 26.854.





Poder Judicial de la Nación

**CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V**

IX.- Que, en consecuencia, dentro del limitado ámbito de conocimiento que impone el procedimiento cautelar y sin que ello implique formular un juicio definitivo respecto del fondo del asunto, se advierte que se encuentran reunidos los requisitos establecidos en el artículo 230 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación y en el artículo 13 de la Ley N° 26.854, por lo corresponde rechazar parcialmente el recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución apelada en cuanto concedió la medida cautelar requerida por la demandante, en los términos del artículo 5 de la Ley Nro. 26.854; con costas en el orden causado en virtud de las particularidades del caso (artículo 68, segunda parte, del CPCCN).

ASÍ VOTAMOS.

El Dr. Pablo Gallegos Fedriani dijo:

I.- Que adhiero a lo expuesto en el voto que antecede, a excepción de lo dispuesto con relación al plazo de vigencia de la medida cautelar

II.- Que, al respecto, señalo que en distintas causas he declarado la inconstitucionalidad del artículo 5° de la Ley N° 26.854 (cfr. “SKF Argentina DGA SA c/ DGA-RS 232/10 [ex 1909/05] MS E-RS 784/12 [EX 251266/11]”, causa n° 29.094/13, resolución del 26 de septiembre de 2014; “Forexcambio SA y otro c/ BCRA Resol 246/13 [Expte 100723/06 Sum Fin 1237]”, causa N° 23.250/13, resolución de 11/12/13”, entre otros), a cuyas consideraciones me remito en un todo. Por tal motivo, y para asegurar debidamente el derecho a la tutela judicial efectiva, entiendo que no hay límite para la vigencia de la medida cautelar dictada en autos, ya que -en mi opinión- lo contrario constituiría una incongruencia con la naturaleza del instituto cautelar, y privaría a los administrados de una tutela efectiva por parte de los jueces.

ASÍ VOTO.

Por ello, **SE RESUELVE:** Rechazar parcialmente el recurso de apelación interpuesto y confirmar la resolución apelada en cuanto concedió la medida cautelar requerida por la demandante, en los



términos del artículo 5 de la Ley Nro. 26.854; con costas en el orden causado en virtud de las particularidades del caso (artículo 68, segunda parte, del CPCCN).

Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Guillermo F. Treacy

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos Fedriani
(en disidencia parcial)

