

El bloqueo fiscal.  
Aclaraciones fundamentales de la CSJN  
Los casos “Peña” y “Michelin Argentina”.



Por:  
**Pablo Augusto Van Thienen**  
Director

---

# El bloqueo fiscal. Aclaraciones fundamentales de la CSJN Los casos “Peña” y “Michelin Argentina”.

Por: Iván DI CHIAZZA  
Pablo Augusto VAN THIENEN

Comentario correspondiente a los encuentros de debate de jurisprudencia mercantil, laboral y tributaria que mensualmente se llevan a cabo en el **CEDEF Law & Finance**.

---

**SUMARIO:** I. Introducción: a) Funcionamiento general y finalidad. – II. El bloqueo fiscal: a) *La norma del artículo 117 de la ley 11683*. b) *Las dos lecturas del artículo 117 de la ley 11683*. c) *La posición de la Corte en “Peña”*: c.1) *Interpretación sistemática*. c.2) *Interpretación consecencialista*. c.3) *Interpretación finalista*. - III. El desbloqueo. a) *La norma del artículo 118 de la ley 11683*. b) *La posición de la Corte en “Michelin Argentina”*. - IV. Palabras finales.

---

## I. Introducción

El sistema de <<bloqueo fiscal>>, si bien ha dejado de funcionar hace unos cuantos años<sup>1</sup>, sigue despertando encendidas controversias en la jurisprudencia fiscal. No cabe duda que los defectos de técnica legislativa son los principales responsables del debate en cuestión. Cuando los textos presentan ambigüedades e imprecisiones en torno al alcance de las facultades del Fisco es inevitable que proliferen interpretaciones dispares, ampliando o restringiendo las mismas.

Nuestro Máximo Tribunal de la Nación ha dictado sentencia en varios casos que definen gran parte de la controversia generada desde la entrada en vigencia del sistema<sup>2</sup>. Nos referiremos, en esta ocasión, a los dos más recientes y relevantes: “*Peña, Orlando c. D.G.I.*”<sup>3</sup> y “*Michelin Argentina c. D.G.I.*”<sup>4</sup>.

En el primero, se precisó cómo y cuándo se configura el <<bloqueo fiscal>> en la hipótesis de tributos que no se liquidan anualmente. En el segundo caso mencionado aquel Tribunal hizo lo propio, pocos meses antes, determinando una condición fundamental para que opere el <<desbloqueo>> del sistema.

Ambos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación vienen a clausurar una parte fundamental de la discusión y se han transformado en los pilares centrales de la interpretación y definición tanto del <<bloqueo fiscal>>, como de su correspondiente <<desbloqueo>>. Veamos, antes de ingresar en la doctrina emergente de “*Peña*” y “*Michelin*”, algunas consideraciones generales acerca del sistema en cuestión.

### *a. Funcionamiento general y finalidad*

---

<sup>1</sup> El Decreto 455/02 derogó la aplicación del régimen. No la facultad que aún subsiste, claro está, en los artículos 117 y s.s. de la ley 11683.

<sup>2</sup> *Vid.*, por ejemplo: CSJN, 04/08/2009, “*Tibsa Inversora S.A. (TF 18.364-I) c. D.G.I.*”, PET 2009 (octubre-428), 10 - IMP 2009-23, 1999 - Fallos Corte: 332:1655 - La Ley Online: AR/JUR/25287/2009; CSJN, 16/12/2008, “*Provincia de Formosa (Banco de la Provincia de Formosa) c. D.G.I.*”, Sup. Adm. 2009 (febrero), 57 - PET 2009 (febrero-413), 11 - IMP 2009-5 (marzo), 395 - LA LEY 2009-A, 428 - Fallos Corte: 331:2769 - La Ley Online: AR/JUR/18260/2008.

<sup>3</sup> CSJN, 22/02/2011, “*Peña, Orlando c. DGI*”, La Ley Online: AR/JUR/1017/2011.

<sup>4</sup> CSJN, 23/02/2010, “*Michelin Argentina SAIC y F c. DGI*”, La Ley 09/06/2010, 09/06/2010, 9 - La Ley 2010-C, 593 - La Ley Online: AR/JUR/9639/2010.

La ley 23905 introdujo el capítulo XIII de la ley 11683, facultando al Poder Ejecutivo para disponer un régimen en virtud del cual, en el caso de ciertos impuestos (a las ganancias, al valor agregado, internos) y para responsables cuyos ingresos o patrimonios no superen las cifras establecidas en el artículo 127 de la ley 11683, la fiscalización a cargo de la AFIP se limite a cierto período.<sup>5</sup>

El PEN empleó tales facultades mediante el Decreto 629/92 en tanto que el Decreto 455/02 (aclarado por el Decreto 977/02) lo derogó para los períodos fiscales cuyo plazo de vencimiento general para la presentación de la declaración jurada opere con posterioridad a dicha fecha.

El <<bloqueo fiscal>> actúa limitando la facultad fiscalizadora de la AFIP a determinados períodos. En rigor de verdad, el sistema del <<bloqueo>> obstaculiza legalmente la determinación de oficio o la notificación de cargos de impugnaciones referidas a ciertos períodos fiscales.<sup>6</sup>

El régimen beneficiaba a contribuyentes pequeños o medianos y comprendía una doble finalidad; por un lado, concentrar los esfuerzos fiscalizadores de la AFIP en grandes contribuyentes y, en segundo lugar, incentivar la regularización fiscal y el pago por parte de los pequeños y mediados contribuyentes.

## II. El bloqueo

### a. La norma del artículo 117 de la ley 11683

El artículo 117 de la ley 11683 establece que para los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonio no superen las cifras que establece el artículo 127, el PEN podrá disponer, con carácter general y por el tiempo, impuestos y zonas geográficas que estime conveniente, que la fiscalización a cargo de la DGI dependiente de la AFIP se limite al último período anual por el cual se hubieran presentado declaraciones juradas o practicadas liquidaciones. En caso de tributos que no se liquiden anualmente, la fiscalización deberá abarcar los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses calendarios anteriores a la misma.<sup>7</sup>

Esta norma refiere específicamente al <<bloqueo>>. Como se puede advertir a simple vista no se expresa de la misma manera cuando refiere a los impuestos de liquidación anual y a los impuestos de liquidación no anual.

En el primer caso la norma establece claramente que la fiscalización se limitará al último período anual por el cual se hubieran presentado DDJJ o practicado liquidaciones. Así entonces, el <<período base>> sería el último ejercicio fiscal que se hubiere declarado fiscalmente.

<sup>5</sup> Al respecto ha señalado la Corte Nacional que “...el legislador previó la instauración del régimen de “bloqueo fiscal” para los contribuyentes y responsables cuyos ingresos o patrimonios no superen determinados montos -arts. 117 y 127 de la ley 11.683-, razón por la cual, si alguno de tales conceptos supera el importe fijado a tal efecto, el régimen resulta inaplicable, siendo ello concorde con el propósito de la ley, puesto que si lo que se pretende es que no resulten menguados los poderes de verificación y fiscalización del organismo recaudador respecto de aquéllos de mayor capacidad económica ni la posibilidad de determinar sus obligaciones tributarias por períodos anteriores no prescriptos, es indistinto que tal capacidad económica provenga de la obtención de ingresos excepcionalmente altos o de la titularidad de un patrimonio cuantioso”. CSJN, 04/08/2009, “Tibsa Inversora S.A. (TF 18.364-I) c. D.G.I.”, PET 2009 (octubre-428), 10 - IMP 2009-23, 1999 - Fallos Corte: 332:1655 - La Ley Online: AR/JUR/25287/2009.

<sup>6</sup> “Las facultades de fiscalización y verificación que posee el Fisco, conforme a los arts. 33, 35 y cc. de la ley de rito fiscal no se encuentran perjudicadas mientras se encuentra en discusión -administrativa o judicial- el acto determinativo de oficio referido al ‘período base’, habida cuenta que, en la práctica, el “bloqueo” que puede intentar hacer el contribuyente respecto de la D.G.I. no es el de impedir la iniciación de la fiscalización, sino el de obstaculizar legalmente la determinación de oficio o la notificación de cargos de impugnaciones referidas a períodos fiscales respecto de los cuales opera la limitación aludida”. CNCont. Adm. Fed., sala 1, 20/04/2010, “Giesso SA c. AFIP -DGI”, Abeledo Perrot Online, Lexis N° 8/19668.

<sup>7</sup> La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha encargado de destacar que a fin de computar el plazo de doce meses calendarios que establece la norma, lo relevante es el inicio del procedimiento de fiscalización; ello así, ante la pretensión de que dicho lapso temporal deba determinarse desde que finaliza la fiscalización ya que esta última interpretación además de no surgir de la letra de la ley, conduciría a ampliar disvaliosamente un régimen de fiscalización excepcional, con el consiguiente detrimento de los poderes de verificación que la ley le otorga al organismo recaudador. Cfr. CSJN, 16/12/2008, “Provincia de Formosa (Banco de la Provincia de Formosa) c. D.G.I.”, Sup. Adm. 2009 (febrero), 57 - PET 2009 (febrero-413), 11 - IMP 2009-5 (marzo), 395 - LA LEY 2009-A, 428 - Fallos Corte: 331:2769 - La Ley Online: AR/JUR/18260/2008.

En el segundo caso, en cambio, la norma dispone que si los tributos no se liquidan de manera anual la fiscalización solo abarcará cada uno de los períodos vencidos de los últimos doce meses anteriores a dicha fiscalización. De modo tal que el <<período base>> sería los últimos doce meses anteriores a la fiscalización.

Entonces, mientras que en el primer supuesto se alude expresamente al último ejercicio fiscal anual y que no es, necesariamente, el año inmediato anterior a la de la fiscalización, atento a que se requiere que se hayan presentado las correspondientes declaraciones. Así por ejemplo, supongamos que el último ejercicio anual por el cual se presentaron DDJJ ha sido 1996 y que la fiscalización se inició en agosto de 1998, es claro que el bloqueo fiscal actúa limitando la fiscalización de la AFIP sólo al año 1996.

En el caso de los impuestos que no se liquidan anualmente, por el contrario, nada se menciona en cuanto a la necesidad de la presentación de DDJJ. ¿A que se debe esta diferencia de tratamiento? ¿Existe una razón específica? ¿O es un simple descuido del legislador que consideró por sobreentendido el recaudo en función del párrafo anterior de la norma?

Caben dos lecturas al respecto.

### *b. Las dos lecturas del artículo 117 de la ley 11683*

De acuerdo a la primer lectura, se debe realizar una interpretación literal de modo tal que si la norma dice los períodos vencidos de los últimos doce meses sin ningún otro recaudo (en el caso presentación de DDJJ), así debe ser tomado. De esta manea, siguiendo con el mismo ejemplo anterior, tratándose de un impuesto de liquidación mensual, si la fiscalización se llevó a cabo en agosto de 1998 el bloqueo limitará la fiscalización a los meses de agosto de 1997 a julio de 1998 (si al momento de la fiscalización ya hubiera vencido la liquidación correspondiente a julio/98) o a los meses de julio 1997 a junio de 1998 (en caso de que aún no hubiera vencido la liquidación de julio/98).<sup>8</sup>

De acuerdo a la segunda, se considera que a pesar de que la norma no lo menciona de manera expresa, igualmente se debe interpretar el 2do. párrafo del artículo 117 de la ley 11683 en línea con el 1er. párrafo, de modo tal que no se trata de los últimos doce meses inmediatos anteriores, sino de los últimos doce meses respecto de los cuales se hubieran presentados DDJJ, sean o no los inmediatos anteriores a la fiscalización. De esta forma, siguiendo nuevamente con nuestro ejemplo, si la fiscalización se llevó a cabo en agosto de 1998 el bloqueo por el impuesto de liquidación mensual alcanzaría al período de enero a diciembre de 1996 por ser el último con presentaciones efectuadas.<sup>9</sup>

La primera postura ha sido la sustentada por la Sala IV de la Cámara en lo Contencioso Administrativo en “Peña”. La segunda, en cambio, es la sustentada por el dictamen de la Procuración General de la Nación y al que adhirió la Corte Suprema Nacional en el mismo caso.

### *c. La posición de la Corte en “Peña”*

El dictamen de la Procuración General de la Nación en el caso “Peña” se aleja de la interpretación literal propiciada por las instancias inferiores, y se asienta en tres pilares, a

---

<sup>8</sup> La jurisprudencia fiscal, sin un análisis demasiado profundo, se ha encargado de abonar la tesis de la interpretación literal. Así por ejemplo, se ha dicho que “...el comúnmente llamado “bloqueo fiscal” importa un mecanismo por el cual, para determinar impuestos y bajo ciertas condiciones, la fiscalización debe realizarse por el último período fiscal por el cual el contribuyente hubiera presentado declaraciones juradas o practicado liquidaciones. Bien que, cabe aclarar, para aquellos tributos que se liquidan mensualmente (IVA e impuestos internos), la ley establece que la fiscalización abarcará los períodos vencidos durante el transcurso de los últimos doce meses anteriores a la misma”. TFN, sala A, 29/06/2007, “Arsenio Sarnovich y Cía. S.A.I.C.”, La Ley Online: AR/JUR/4457/2007.

<sup>9</sup> Sobre el punto se ha dicho que “...en el caso del IVA (...) el período “base” abarca las últimas 12 (doce) declaraciones juradas vencidas y presentadas (...) circunstancia que el contribuyente no cuestiona ni rebate. En tal sentido, no se aprecia que el Fisco Nacional se haya apartado de las normas que regulan la materia ni que haya incurrido en vías de hecho administrativas”. TFN, sala B, 11/02/2009, “Rodríguez, Gerardo O. c. AFIP - DGI”, Abeledo Perrot Online, Lexis N° 70056294.

saber: (i) la interpretación sistemática, (ii) la interpretación consecuencialista y (iii) la interpretación finalista.

### *c.1. Interpretación sistemática*

De acuerdo a la interpretación sistemática, la Corte Nacional sostuvo que el artículo 117 de la ley 11683 debe interpretarse en armonía con el artículo 118 de la misma ley. En efecto, esta última norma prevé la presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad al <<período base>> ya que hasta tanto la AFIP impugne las DDJJ y practique una determinación de oficio se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos. Se contempla así la hipótesis del <<desbloqueo>>.

De modo tal que para que haya <<desbloqueo>> debería haber una impugnación de una declaración jurada y ello presupone, obviamente, su presentación previa. ¿Cómo se <<desbloquea>> el sistema si no existe DDJJ mensual susceptible de ser impugnada por la AFIP?

Como bien se ha señalado en el dictamen, la interpretación literal “...*implica compeler al organismo recaudador a fiscalizar la situación del responsable por los últimos doce ejercicios inmediatos anteriores al inicio de la inspección, para arribar a un resultado que, indudablemente, será infructuoso a los fines del régimen...*”.

Compartimos tal visión. Si se admitiera la interpretación literal del artículo 117, resultaría privada de sentido y operatividad la norma del artículo 118 de la ley 11683 para el caso de los tributos que no se liquidan anualmente. El <<desbloqueo>> (artículo 118) presupone el <<bloqueo>> (artículo 117) y si aquel requiere la impugnación de las DDJJ es coherente que este último se concrete en tanto y en cuanto se hubieran presentado las correspondientes DDJJ, se trate de tributos de liquidación anual o mensual.<sup>10</sup>

La interpretación sistemática se complementa además con lo previsto por la norma del artículo 120 de ley 11683 cuando refiere al porcentaje de variación de ajuste en caso de diferencias a favor de la AFIP y en su segundo párrafo, al regular el caso de los impuestos que no se liquidan anualmente, establece expresamente la necesidad de promediar los valores que surgen de las DDJJ presentadas. Una vez más se presupone la presentación de las correspondientes DDJJ por parte del contribuyente.

De modo tal que, conforme a esta interpretación, la exigencia de la presentación de DDJJ para la hipótesis de impuestos que no se liquidan anualmente, no contemplada expresamente en el artículo 117 se sustenta en la previsión de los artículos 118 y 120 de la ley 11683; caso contrario se tornaría inoperante las presunciones de los artículos 118 y 120 de la ley 11683 ya que, tal como se ha expresado en el dictamen de la Procuración en “Peña” el “...*sistema se centra en el control de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en el denominado período base...*”.

Participamos de este criterio por cuanto de no aceptarlo se presentaría una patente contradicción entre las normas de los artículos 118 y 120 respecto del artículo 117. Dicha contradicción no puede ser amparada en el contexto de un <<sistema>> normativo que brinda claras pautas a fin de concretar una suerte de autointegración normativa que permite arribar a una lectura del artículo 117 de la ley 11683 acorde con dicho sistema. Distinto sería el panorama, al menos para la interpretación sistemática, si no existieran los artículos 118 y 120 de la ley 11683 ni ninguna norma dentro del sistema de la ley 11683 que permitiera comprender el alcance del artículo 117.

### *c.2. Interpretación consecuencialista*

La segunda interpretación se relaciona con la primera. La interpretación consecuencialista implica ponderar los efectos en sí mismos que determinada lectura de las

---

<sup>10</sup> Se juzgado al respecto que “...*la falta de presentación de declaraciones juradas, a la luz de la normativa que regula la aplicación del denominado “bloqueo Fiscal”, opera como impedimento para la aplicación del régimen de presunción de exactitud de las declaraciones juradas. Por lo tanto, el contribuyente que se encuentre incluido en tal supuesto no puede aprovechar los beneficios que tal sistema especial de fiscalización prevé, concluyéndose en consecuencia que, el citado régimen no ha sido vulnerado*”. TFN, sala C, 17/04/2007, “Driven S.A.”, La Ley Online: AR/JUR/2682/2007.

normas involucradas generan. Es decir, supone contemplar tanto a las consecuencias <<esperadas>> y <<propias>> del sistema, como aquellas que resultan <<no esperadas>> y <<ajenas>> al sistema.

Así, la interpretación consecuencialista viaja en dos direcciones. La primera, tomando por correcta aquella interpretación que logra concretar las consecuencias <<esperadas>> y <<propias>> del régimen; la segunda, de manera inversa a la anterior, tomando como incorrecta aquella lectura normativa que solo derive en consecuencias <<no esperadas>> y <<ajenas>> al funcionamiento del sistema en sí mismo.

En este contexto, con muy buen tino, sostuvo la Procuración que una interpretación distinta a la propiciada implicaría tanto como “...paralizar al Fisco en el ejercicio de sus facultades...” y “...se verá imposibilitado de avanzar sobre los períodos anteriores no prescriptos”. Estas serían, precisamente, las consecuencias <<no esperadas>> y <<ajenas>> al régimen.

Desde este enfoque no caben dudas, a nuestro entender, que las consecuencias <<esperadas>> y <<propias>> del sistema son las que surgen de la lectura integral y sistemática (por ello la vinculación entre la interpretación consecuencialista y la interpretación sistemática) de las normas de los artículos 117, 118 y 120 de la ley 11683; esto es: bloquear y desbloquear las facultades de fiscalización de la AFIP sobre la base de las presentaciones e impugnaciones de DDJJ efectuadas por los contribuyentes, se trate de tributos de liquidación anual o de mensual.

### c.3. Interpretación finalista

Sabido es que la ley tributaria se interpreta conforme a los mismos principios y criterios que rigen en general en materia de interpretación jurídica, cuidando por supuesto ciertas particularidades, como por ejemplo que no resulte afectado el principio de legalidad<sup>11</sup>. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado que por medio del proceso de interpretación se procura desentrañar lo que las leyes *dicen jurídicamente*, sin que esto implique obviar el texto de la ley, pero tampoco sujetarse inflexiblemente al mismo<sup>12</sup>. Aún, claro está, en materia fiscal.

De manera tal que la interpretación debe realizarse tomándose en cuenta los fines que informan las leyes. Lo que importa no es seguir rígidas pautas gramaticales, sino computar el significado jurídico profundo de las leyes teniendo en cuenta su contexto general y los fines que las informan.<sup>13</sup>

Esta noción de interpretación finalista se encuentra íntimamente vinculada al sentido de razonabilidad y justicia, al respecto ha sostenido tradicionalmente la Corte Suprema Nacional que “...la interpretación debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática, razonable y discreta, que responda a su espíritu, y para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos”.<sup>14</sup>

El recurso a la finalidad de las leyes se torna más relevante aún cuando una interpretación exclusivamente literal de la ley conduzca a un efecto jurídico en evidente contraposición con los fines que inspiró el texto normativo objeto de interpretación.

Tal como lo ha destacado el dictamen de la Procuración en “Peña” el régimen analizado “...requiere de la constatación de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente en el “período base” con una doble finalidad: por un lado, para circunscribir las facultades de verificación del Fisco respecto de los anteriores a aquél y, por el otro, para permitirle al Estado extender la presunción de inexactitud de ese “período base” a los restantes anteriores no prescriptos”.

En este contexto, sin duda que la finalidad de las normas involucradas abona la interpretación teleológica si tenemos en cuenta que aquella era fomentar las presentaciones y la regularización espontánea de modo tal que el pequeño y mediano contribuyente tenga un incentivo para presentar sus DDJJ (art. 117 ley 11683) y por cierto, hacerlo en forma

<sup>11</sup> Con arreglo a reiterada jurisprudencia de la Corte, es inadmisibles la interpretación que equivalga a prescindir de la norma que gobierna el caso (Fallos: 277:213; 279:128; 281:170).

<sup>12</sup> Textualmente, ha dicho la Corte Nacional: “...por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, es propio de la interpretación indagar lo que ellas dicen jurídicamente” (Fallos: 303:612).

<sup>13</sup> Fallos 265-242; 264-152; 265-256.

<sup>14</sup> Cfr. Fallos, 263-453.

correcta, toda vez que ello redundaría en la presunción *juris et de jure* de la exactitud de las declaraciones anteriores (art. 118 ley 11.683).

### III. El desbloqueo

#### a. La norma del artículo 118 de la ley 11683

El artículo 118 de la ley 11683 contempla la hipótesis del <desbloqueo>. Dicha norma dispone la presunción de exactitud de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad al <<período base>>. Hasta tanto la AFIP impugne las DDJJ y practique una determinación de oficio se presumirá, sin admitir prueba en contrario, la exactitud de las declaraciones juradas presentadas por el resto de los períodos anteriores no prescriptos.

Desde luego, de acuerdo con lo regulado en el capítulo XIII de la ley 11683 la impugnación y determinación del tributo recae sobre el <<período base>><sup>15</sup>. Ahora bien, ¿para que opere el desbloqueo basta con la impugnación y la determinación de oficio sobre el período base o se requiere de algún recaudo adicional no mencionado expresamente por el artículo 118 de ley 11683?

Una vez más, caben dos lecturas al respecto.

La primera, literal, considera que ninguna exigencia adicional contempla la norma en cuestión y por lo tanto, el desbloqueo ocurrirá con la impugnación y determinación de oficio practicada por el organismo recaudador. Esta es, obviamente, la posición de la AFIP.

La segunda, en cambio, sostiene que aún cuando nada disponga la norma en cuestión no deben descuidarse otras normas (y principios) del ordenamiento jurídico que resultan fundamentales en cuanto a los derechos del contribuyente; en tal sentido, se entiende que no se concretará el desbloqueo hasta tanto quede <<firme>> la impugnación y determinación del período base.<sup>16</sup>

#### b. La posición de la Corte en “Michelin Argentina”.

En el fallo “*Michelin Argentina*” nuestro Máximo Tribunal sostuvo que resulta procedente la excepción de falta de legitimación para obrar opuesta por un contribuyente respecto de la determinación del IVA practicada por el Fisco, pues sólo cuando la resolución determinativa del período base queda firme, se desbloquea para el organismo recaudador la posibilidad de ejercer atribuciones respecto de los períodos anteriores no prescriptos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación señaló que si bien es cierto que el artículo 118 de la ley 11683 no dispone expresamente que la determinación del período tomado como base deba encontrarse firme, la interpretación de las leyes requiere de una lectura sistemática. En tal sentido, destacó que de acuerdo al artículo 65, inc. c, de la ley 11.683 se suspende el término de prescripción cuando resulten aplicables las normas del régimen especial de fiscalización de los artículos 117 y s.s. ya que aquella previsión “...carecería de sentido si el mero dictado de ese acto bastara para desbloquear las facultades de la AFIP por los períodos anteriores”.

Compartimos plenamente esta postura. La facultad que posee la AFIP se encuentra sólo condicionada o suspendida a las resultas del acto determinativo de oficio del <<período base>>; vale decir, que hasta que éste adquiera firmeza (porque el contribuyente no lo impugnó, o porque lo impugnó pero se han agotado a su respecto las vías recursivas administrativas y/o judiciales, manteniéndose la pretensión fiscal) se encuentre suspendida

<sup>15</sup> Cfr. TFN, sala C, 04/05/2009, “*Fremar SRL*”, Abeledo Perrot Online, Lexis N° 70056483.

<sup>16</sup> “*El bloqueo fiscal implementado como beneficio del contribuyente en el Capítulo XIII de la ley 11.683, se mantiene hasta tanto quede firme en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial, la impugnación y determinación del ‘período base’*”. CNApel. Cont. Adm. Federal, sala II, 10/02/2005, “*Sistema de Procesamiento de Datos para Sociedades S.A. c. DGI*”, La Ley Online: AR/JUR/98/2005.

“*Corresponde declarar la nulidad de las resoluciones que determinaron impuestos adeudados por períodos amparados por el bloqueo fiscal, ya que al momento del dictado de aquéllas, el período base no se encontraba firme, en tanto había sido apelado ante el Tribunal Fiscal, por lo que no había operado el desbloqueo*”. TFN, sala A, 30/09/2010, “*Consur S.A.*”, La Ley Online: AR/JUR/78505/2010.

---

la competencia del Fisco para iniciar la determinación de oficio relativa a los períodos fiscales no prescriptos anteriores al tomado como base.<sup>17</sup>

## IV. Palabras finales

Los casos “*Peña*” y “*Michelin*” han venido a cerrar ciertas controversias de fundamental importancia en torno al régimen de bloque fiscal.

El primero, en cuanto a la configuración del período base en el caso de impuestos que no se liquidan anualmente. En este caso, si bien el artículo 117 de la ley 11683 no exige expresamente que se hayan presentado las DDJJ por los doce períodos anteriores vencidos, lo cierto es que tal conclusión surge como consecuencias de las interpretaciones sistemática, consecuencialista y finalista de las normas que configuran el <<sistema>>.

De modo tal que sin DDJJ no hay <<bloqueo>> ni tampoco <<desbloqueo>> posibles.

El segundo, en cuanto a la necesidad de que se encuentre firme la impugnación y determinación del período base a fin de que opere el <<desbloqueo>> a favor de la AFIP.

De modo tal que mientras no se encuentre firme el período base el Fisco no podrá iniciar la determinación de oficio de los períodos anteriores no prescriptos.

Respecto de estos fallos cabe destacar la solidez argumental y sobre todo la coherencia entre ambos, toda vez que tanto en “*Peña*” como en “*Michelin*” el Alto Tribunal ha avalado una interpretación superadora de la mera literalidad normativa.

En efecto, se aprecia un gran esfuerzo de interpretación, sobre todo en el dictamen de la Procuración en el caso “*Peña*”, digno de consideración ya que es poco habitual analizar jurisprudencia que se oriente decididamente por una interpretación teleológica, máxime en materia tributaria.

---

<sup>17</sup> Cfr. CNCont. Adm. Fed., sala 1, 20/04/2010, “*Giesso SA c. AFIP -DGI*”, Abeledo Perrot Online, Lexis N° 8/19668.

“*la integración armónica de las normas lleva a considerar que el bloqueo fiscal, como beneficio del contribuyente, se mantiene hasta tanto quede firme (en sede administrativa, contencioso-administrativa y/o judicial) la impugnación y determinación del período base; término durante el cual, como medida de protección del crédito público, se suspende el curso de la prescripción de los poderes fiscales*”. CNCont. Adm. Fed., sala 2<sup>a</sup>, 17/05/2007, “*Gorostiaga, Alberto L. c. DGI*”, Abeledo Perrot Online, Lexis N° 70039456.