

CONSEJO PROFESIONAL DE CIENCIAS
ECONÓMICAS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE
BUENOS AIRES



Instituto de Ciencias Económicas
***LUCHA ANTIEVASIÓN O FICCIÓN JURÍDICA
SANCIONATORIA?***

**Un estudio para llegar a comprender las
consecuencias de las limitaciones contradictorias
del art. 34 de la L.P.F, y de la Ley Antievasión.**

TRABAJO FINAL

**Modulo Administración y Procedimientos
Tributarios**

**POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN
TRIBUTACIÓN**

AUTOR: Jonatan G. Mauas, Cdor. P. (UBA)

mauas@consejo.org.ar

Prof. Dr. C.P. Roberto Sericano

DICIEMBRE DE 2009

ABSTRACT

Con este trabajo nos propusimos estudiar e investigar el *status quo* de las limitaciones contempladas, en primer término por el art. 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal (LPF), y a posterior y paralelamente por el Art. 1º y 2º de la Ley 25.345, comúnmente llamada Ley Antievasión (LA).

Analizaremos en profundidad las contradicciones existentes entre ambas normas y las consecuencias tributarias, económicas y jurídicas de su aplicación. Asimismo detallaremos los procedimientos establecidos, tanto para la AFIP como para el contribuyente, en la Ley de Procedimiento.

Luego de repasar la jurisprudencia producida hasta el momento, y las opiniones doctrinarias al respecto, intentaremos acercar al lector un reflejo de cómo se encuentra el tema, en función del análisis hecho.

C.V. del Autor

El Contador Público Jonatan G. Mauas obtuvo el título de grado en la Universidad de Buenos Aires en el año 2003, desempeñándose desde entonces como socio titular del estudio contable que lleva su nombre. Asimismo ejerce la profesión como auxiliar de la justicia en los fueros laborales y comerciales entre otros, actuando como Perito Contador desde 2006. Actualmente está en la etapa final de cursada de la especialización en tributación, de la cual forma parte este módulo.

SUMARIO

MARCO TEORICO Y TECNICO	4
Ley de Procedimiento Fiscal	4
Ley 25.345	5
Art. 14 LPF	7
COYUNTURA Y REGLAMENTACION	9
Antecedentes	9
Debate Parlamentario	11
RG 1.547 y Nota Externa 7/2005	15
CRITICAS	16
Principio del Devengado	17
Presunción Absoluta Vs. Ficción	17
Inconstitucionalidad	22
Derecho de Defensa	25
CONFLICTO NORMATIVO	33
JURISPRUDENCIA RELEVANTE	37
<i>Miguel Pascuzzi e Hijos</i>	37
<i>Bartucci, Raimundo</i>	38
<i>Central S.A</i>	40
<i>Epuyen SA c/AFIP</i>	42
BIBLIOGRAFIA	48

MARCO TEORICO Y TECNICO

Para iniciar el análisis dentro del marco correcto, comenzaremos definiendo claramente cuáles son las cuestiones analizadas.

Como primera medida el art. 34 de la Ley 11.683, o Ley de Procedimiento Fiscal (LPF) establece:

“Facultades a la A.F.I.P. para que los contribuyentes utilicen determinados medios de pago. Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

¹Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del art. 33”.

Puede verse entonces que por medio de este artículo se está delegando en el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) la facultad de establecer determinados medios de pago de utilización obligatoria para la cancelación de operaciones de compra. Para el caso de que el contribuyente omita cumplir con esta exigencia se permite **condicionar** el cómputo de deducciones,

¹ Párrafo incorporado por Ley 25.795, art. 1, pto. VIII (B.O.: 17/11/03). Vigencia: a partir del 17/11/03

créditos fiscales y otros conceptos, hasta tanto acrediten la veracidad de las operaciones de que se trate. Es decir que se está delegando en la administración una facultad clara y precisa, dándole al contribuyente la posibilidad de demostrar la verdadera situación de las operaciones. Se busca evitar que se computen créditos y deducciones inexistentes, pero siempre respetando las garantías de las personas que realizaron las operaciones realmente, o de buena fe.

Esto equivale a decir que la Ley introduce una presunción de ilegitimidad en los cálculos de créditos o deducciones, en los casos en que los pagos u operaciones que los originan no fueran efectuados por los medios que establecerá el PEN. Pero le brinda al contribuyente la posibilidad de presentar prueba que demuestre que dicha presunción no es cierta. Es una presunción de las llamadas relativas o "*Iuris Tantum*", en contraposición a las absolutas, o "*Iuris et de Iure*", que no admiten la posibilidad de presentar pruebas que desvirtúen la validez de la presunción, y que lamentablemente existen en nuestra legislación nacional como veremos pronto.

Cabe aclarar que esta Ley de Procedimiento Fiscal, es la norma por excelencia que establece las reglas a seguir en la relación Fisco-Contribuyente, y en la cual se detallan todas las obligaciones y todos los derechos y facultades de ambos.

Por otro lado, y entrando ya en detalle con la Norma que colisiona con lo hasta aquí dicho, en el mes de Noviembre del año 2000, se publica en el boletín oficial la Ley 25.345, llamada "de Prevención de la Evasión Fiscal" o "Ley Antievasión". La misma comienza de la siguiente manera:

"CAPITULO I - Limitación a las transacciones en dinero en efectivo

Art. 1 – No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a ²pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el art. 8 de la presente, que no fueran realizados mediante:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.
2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. ³Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. ⁴Factura de crédito.
6. ⁵Otros procedimientos que expresamente autorice el PEN.

Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan.

Art. 2 – Los pagos que no sean efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el art. 1 de la presente ley tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones.

En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la Ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.”

Cabe aclarar que, en función de lo establecido en el último párrafo del art. 2º, se detalla a continuación lo que dice el art. 14 de la LPF:

² Importe modificado por Ley 25.413, art. 9 (B.O.: 26/3/01). El importe anterior era de pesos diez mil (\$ 10.000).

³ Puntos sustituidos por Dto. 363/02, art. 1 (B.O.: 22/2/02).

⁴ Puntos sustituidos por Dto. 363/02, art. 1 (B.O.: 22/2/02).

⁵ Punto incorporado por Dto. 363/02, art. 1 (B.O.: 22/2/02).

“Art. 14 – Intimación de pago. Cómputo de conceptos o importes improcedentes. Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.”

Para completar así la mención de leyes que influyen en el tema en cuestión, explicamos que el procedimiento normado en el art. 16 y siguientes de la LPF es el llamado de “Determinación de Oficio”. El mismo consiste, explicado brevemente, en ocasión de efectuarse un proceso de fiscalización por parte del organismo, y de encontrarse evidencias o presunciones de que existe inexactitud o falta de declaración de tributos, la AFIP deberá proceder a determinar la cuantía de los mismos por medio de un “Juez Administrativo”, en base a las evidencias recogidas. Este proceso se plasma en un documento que, una vez, emitido se le notifica al contribuyente, con el objeto de que, en caso de estar en desacuerdo con el mismo, pueda interponer en su contra un recurso, con el objeto de ser oído y hacer valer sus medios de prueba, todo ello antes de que se encuentre firme la mencionada determinación de tributos.

Puede inclusive hacer la presentación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, organismo este que, si bien no forma parte del Poder Judicial, es totalmente independiente de la AFIP. Una vez que esa resolución de encuentra firme, la Administración puede proceder a intimar la misma, y luego ejecutarla judicialmente, en caso de falta de pago. Está claro que en este último proceso, ya no es posible cuestionar o “discutir” la cuantía o validez del impuesto ejecutado. Es el mismo procedimiento al que está

habilitada la administración en el caso de que una intimación, en los términos y ocasiones del art. 14 de la LPF, no sea abonada a su vencimiento.

Resumiendo brevemente todo lo introducido por la Ley Antievasión, en el caso de que el contribuyente realice compras superiores a \$ 1.000.-, sin respetar los medios de pago enumerados en el art. 1º, la AFIP puede, y debe, realizar una simple intimación administrativa de los importes de deducciones y de créditos fiscales que dicha operación produjo. En caso de falta de pago de la intimación, se pasa directamente a la ejecución de la deuda. En ningún momento se permite que el contribuyente sea oído, y justifique la veracidad de la operación en cuestión. Establece de esta manera una presunción absoluta respecto a la ilegitimidad de los créditos y deducciones intimados. Solamente se le brinda la posibilidad de pagar el importe determinado y, en caso de que disponga de los medios necesarios, iníciela la llamada "Acción de Repetición", establecida en el art. 69 de la LPF, que consiste en solicitar a la administración la devolución de los importes pagados.

Todo lo mencionado recientemente está en absoluta contraposición a la normativa en primer término enumerada. De esta manera podemos proceder a dividir el tema en dos grandes incógnitas, con el objeto de poder analizar mejor el fondo de la cuestión:

1. ¿La Ley Antievasión derogó el art. 34 de la LPF? ¿Qué norma debe prevalecer sobre cuál?
2. ¿Es Constitucional el art. 2º de la Ley Antievasión, al establecer la presunción absoluta en cuestión? ¿Resulta Constitucional el procedimiento que le permite a la AFIP ejecutar supuestas deudas, sin brindar al contribuyente la posibilidad de defenderse?

COYUNTURA Y REGLAMENTACION

Antes del dictado de la polémica Ley 25.345, la AFIP había emitido en el año 1998 la Resolución General 151, en la cual establecía una serie de obligaciones en cuanto a la forma en que debían realizarse los pagos de operaciones por compra de bienes, prestaciones de servicios y locaciones de obra, a efectos de que éstas tengan consecuencias fiscales y, consecuentemente, puedan ser computadas como deducciones o créditos fiscales.

La norma limitó estas obligaciones a las operaciones en las que la factura o documento equivalente fuere igual o superior a \$ 10.000.-, incluidos en dicho monto los tributos nacionales, provinciales o municipales que gravan a la operación, incluso percepciones a las que la operación estuviere sujeta.

La aplicación estricta de la misma suponía que, en los casos en que las operaciones no estuvieran canceladas por algunos de los medios allí previstos (depósito bancario, cheques nominativos, débito automático, tarjetas de crédito, compra o pago, transferencias interbancarias, aceptación de facturas de crédito, a través de instituciones financieras que actúen como agentes pagadores), la AFIP se encontraba habilitada para impugnar la deducción del gasto o el cómputo del crédito fiscal de IVA, presumiendo la inexistencia de la misma.

Ante dicha situación, la operación no quedaba invalidada automáticamente sino que el contribuyente incumplidor de la normativa impuesta por el organismo fiscal, tenía a su cargo aportar la prueba demostrativa de la realidad de la operación, a efectos de ratificar la procedencia del cómputo tanto de la deducción, como del crédito fiscal.

La mencionada Ley publicada en el año 2000 introdujo importantes modificaciones, de las cuales pueden verse dos situaciones perfectamente diferenciadas:

- Se quita efecto jurídico entre las partes y frente a terceros al pago por sumas de dinero superiores a \$ 10.000 que no sea realizado mediante algunas de las formas allí previstas (depósitos bancarios, giros y transferencias bancarios, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito, otros procedimientos que especialmente autorice el PEN)
- Las mismas situaciones generan consecuencias especiales en materia tributaria, al no permitirse el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando se demuestre la realidad de las operaciones.

Con posterioridad, la Ley 25.413 (B.O. 26/03/2001), llamada "de competitividad", redujo el importe de las operaciones sujetas a las especiales limitaciones comentadas en cuanto a su forma de pago, a la suma de \$ 1.000.-

Finalmente, la AFIP dicta la RG 1547 (B.O. 11/08/2003) que, derogando a la RG 151/98, reglamenta la aplicación de las normas emanadas de la Ley 25345 en materia tributaria.

Puede verse claramente que esta es una medida que excede evidentemente el campo tributario para constituir una verdadera reforma de fondo.

Considera que las limitaciones a las transacciones en dinero efectivo que se establecen, no sólo contribuirán a combatir la

evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de “lavado” de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medios de pago.

Para conseguir tan loables objetivos, impone una medida extrema: establece la inoponibilidad entre las partes y ante terceros, de los pagos superiores a determinadas sumas, realizados en efectivo.

Esta norma introduce sustanciales modificaciones a la legislación de fondo, Código Civil, ya que regula en forma diferente aspectos que hacen a la relación entre las partes y los efectos que ella produce respecto de terceros.

Se modifica de modo trascendental el principio general que fija el artículo 724 del Código Civil, en cuanto a considerar al pago un modo extintivo de las obligaciones. A partir de la sanción de esta Ley, dicho pago, para reunir carácter cancelatorio, está condicionado a su realización mediante la utilización de determinados medios, puesto que de lo contrario no surtirá efectos entre las partes ni frente a terceros. Es decir, carecerá de efectos jurídicos.

Como se advierte, la Ley Antievasión ha avanzado sobre un principio general de nuestra legislación como lo es el respeto a la voluntad de las partes, para sujetar a los contratantes al cumplimiento de requisitos esenciales que sólo traen complicaciones para el desarrollo de las transacciones económicas en general.

Del **debate parlamentario** que precedió a la aprobación de esta norma, surge que el objetivo último de la misma tiene un contenido netamente impositivo, mas la redacción otorgada a su artículo 1º genera consecuencias que exceden ampliamente dicho marco.

En efecto, una aplicación estricta de la misma haría que un pago efectuado en efectivo por el deudor, de común acuerdo con el acreedor, resultaría inoponible y éste quedaría habilitado para exigir nuevamente su cobro, lo cual aparece como altamente irrazonable.

Ello fue advertido por algunos senadores en el transcurso del debate del proyecto en el Congreso de la Nación, donde se dijo:

"No puede ser que quitemos la valoración que el Código Civil confiere a los pagos individuales o a las transacciones particulares. Es posible que nosotros circunscribamos esta situación exclusivamente al ámbito impositivo, pero no podemos habilitar una doble vía de cobro cuando no se han cumplido las pautas que este capítulo establece, ya que ello implicaría violentar la estructura general del derecho civil o los acuerdos que las partes establecen entre sí a los fines de saldar sus obligaciones pendientes".⁶

Por ello, en el Senado se intentó limitar los efectos de esta norma modificando la redacción del artículo 1º, el que se proponía comience con la expresión "A los fines impositivos, no surtirán efectos...", lo que fue respondido por la bancada oficialista expresando:

"¿Que sentido tiene que el inicio del artículo "a los efectos impositivos"? Ya sabemos que la ley tiene como objetivo aspectos impositivos. Lo que la ley busca a través de este artículo es, efectivamente, modificar el Código Civil alterando el artículo 724 y modificando los sistemas de pago, para establecer de este modo un cerrojo a la evasión...El proyecto de ley en su totalidad tiene un sentido impositivo. Esto implica una

⁶ Senador Maya, "Antecedentes Parlamentarios Ley 25345", Febrero 2001-Nº 1, Ed. La Ley, parágrafo 178, pág. 670.

*clara modificación de los medios de pago consagrados en el Código Civil. ..Y creo que si reducimos "a los efectos impositivos", como propone el senador Maya, estamos cambiando la esencia de este título, lo cual no me parece una cuestión menor. No me parece correcto que por preservar la integridad del Código Civil se vulnere la esencia de la propuesta antievasora que contiene el artículo....."*⁷

Recordemos al respecto que el artículo 724 del Código Civil se refiere a las formas de extinción de las obligaciones, expresando:

"Art. 724: Las obligaciones se extinguen:

- *Por el pago.*
- *Por la novación.*
- *Por la compensación.*
- *Por la transacción.*
- *Por la confusión.*
- *Por la renuncia de los derechos del acreedor.*
- *Por la remisión de la deuda.*
- *Por la imposibilidad del pago."*

Mientras que el art, 725 define al pago del siguiente modo:

"ART. 725: El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar."

La norma comentada se refiere sólo a este último y otorga un sentido coercitivo al uso de los medios de pago, eliminando expresamente la posibilidad de utilización del efectivo.

⁷ Senador Carbonell, ídem anterior, párrafo 186, pág. 672.

Al decir los senadores que apoyaron la medida:

"En esto radica el verdadero sentido antievasión de la norma...está claro que esto importa una limitación, un obstáculo, una restricción al modo de cancelar una obligación de pago, pero también lo está que se persigue un objetivo superior para la Nación, que es evitar la proliferación de la evasión. Estamos ante la circunstancia de elegir entre un mal menor y ponderar un bien superior. Creo que este es el sentido de la norma..."⁸

Si bien queda claro que el objetivo de la norma radica en desalentar la utilización del efectivo a efectos de que sea posible el seguimiento del circuito del dinero y facilitar el control fiscal, no pueden admitirse medidas que violentan los acuerdos de partes y la buena fe, que como principio gobierna los convenios entre particulares.

Podemos concluir al respecto que, si bien es atendible que se aprueben medidas que coadyuven a desterrar el flagelo de la evasión tributaria, ello debe hacerse dentro del marco de la razonabilidad que debe primar en todo acto del Estado y de respeto de los derechos y garantías de los ciudadanos.

Someter a éstos al cumplimiento de rigurosas formalidades violatorias de la realidad transaccional de la economía, so pena de atribuir una carencia total de efectos jurídicos a las operaciones que no se ajusten a ello, tiene consecuencias gravísimas que, se advierte, no han sido debidamente sopesadas ni por el Poder Ejecutivo al proponer este tipo de medidas ni por el Parlamento al aprobarlas.

Lamentablemente, la aprobación de este tipo de normas

⁸ Senador Carbonell, ídem anterior, párrafo 191, pág. 674.

absolutamente irracionales y contrarias al derecho y al sentido común, no hace más que incrementar la litigiosidad, forzando al ciudadano a recurrir a los Tribunales de la Nación a efectos de resguardar adecuadamente sus derechos, en un innecesario dispendio de valiosos recursos humanos y materiales que bien podría evitarse de haberse sometido el tema a un riguroso análisis previo respecto de su factibilidad técnica y jurídica, así como de las consecuencias derivadas de su aplicación.

Cabe recordar que la historia reciente, y no tan reciente, de nuestro país tiene sobrados ejemplos de fracasos en el dictado de normas que pretenden imponer formas de instrumentación de operaciones absolutamente antinaturales y contrarias a la realidad transaccional (Ej: factura conformada, factura de crédito, entre otras), lo que debería desalentar la adopción de ellas como "soluciones mágicas" para combatir a la evasión. No dejan de ser, en suma, fuegos de artificio lanzados con oportunismo político para demostrar vocación ejecutiva en un tema sobre el que existe unánime consenso, pero culminan siendo medidas más efectistas que efectivas y que sólo entorpecen la vida de los ciudadanos de bien.

NOTA EXTERNA 7/2005

Posteriormente la AFIP emite la Nota Externa mencionada en el título, con la cual intenta aclarar *"...con relación a la aplicación de la resolución general 1547 y su modificatoria, se considera necesario efectuar las siguientes aclaraciones:*

1. ALCANCE DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 1547 Y SU MODIFICATORIA.

a) Dichas normas tienen por finalidad reglamentar la oponibilidad, a los efectos tributarios y ante esta Administración

Federal, de los procedimientos de cancelación previstos por la ley 25345, sus modificaciones y normas complementarias.

b) Los pagos que se efectúen en el país a sujetos del exterior, entre otros, se encuentran comprendidos en sus disposiciones.

c) Las citadas normas reglamentan sólo los pagos que los contribuyentes y/o responsables deban realizar en su condición de compradores de bienes muebles, prestatarios o locatarios de obra o servicios. Lo expresado no obsta a que el resto de los pagos deban efectuarse con arreglo a lo establecido en la indicada ley y sus normas complementarias.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN GENERAL 1547 Y SU MODIFICATORIA.

En el marco de las facultades conferidas por el artículo 7 del decreto 618, del 10 de julio de 1997, su modificatorio y sus complementarios, se reglamenta exclusivamente la ley 25345, sus modificaciones y normas complementarias, y no el artículo 34 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. En consecuencia, las normas del acápite sólo derogan la resolución general 151, su modificatoria y complementaria.”

Dicha Nota, si bien ratifica en todos los términos el alcance que la Administración intenta darle a la Ley, aclara que no toma por derogado el art. 34 de la LPF.

CRITICAS CONCRETAS

Principio del devengado

En primer lugar, contrariamente al principio general de lo devengado que rige en materia impositiva para las empresas en nuestro país, el cómputo de un gasto o de un crédito fiscal quedaría supeditado a la forma en que se cancele la operación que le da origen, difiriendo la decisión hasta ese momento, pues allí recién se conocerá su oponibilidad a terceros y al propio Fisco.

Ello se opone abiertamente a las disposiciones contenidas en las leyes de cada impuesto, las que definen claramente cada uno de los elementos de la obligación tributaria, fijando la forma en que cada tipo de sujeto debe computar sus operaciones. Asimismo es contraria a las Resoluciones Técnicas emanadas de la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas), las cuales son de aplicación obligatoria para los profesionales matriculados.

La inserción de esta medida en el derecho positivo, no hace más que interferir en el normal desarrollo de la actividad económica, generando un elevado grado de inseguridad jurídica.

Creación de una presunción absoluta.

¿También una ficción?

A través del primer párrafo del art. 2 de Ley 25.345 se está creando una presunción legal absoluta, que recordemos que no admite prueba en contrario, al disponer que en los casos en que no se utilicen los medios de pago contemplados en el artículo 1º, se impedirá el cómputo de los efectos tributarios derivados

de las operaciones en cuestión, aún cuando los contribuyentes y responsables acrediten la veracidad de las mismas.

Esta medida aparece como absolutamente arbitraria e inadecuada para nuestro ordenamiento jurídico ya que resulta violatoria de derechos constitucionales.

Como bien se expresara en el transcurso del debate parlamentario:

“Ahora por ley se pretende decir que una transacción entre dos personas no existe si no se hace con este mecanismo que hoy se propicia crear. Esto es lo mismo que establecer por medio de una disposición legal que todo ciudadano que no se levanta antes de la ocho de la mañana ese día no ha amanecido ni ha vivido, como afirmar mediante una hipotética resolución de la Presidencia de este Cuerpo que todos los legisladores que no bajen por los magníficos ascensores que existen en la Cámara para acceder al recinto, no se los considerará presentes, aunque estemos allí y hayamos accedido por las escaleras, como habitualmente lo hacemos. Vale decir que no se puede estar a favor de algo absolutamente antinatural. Más allá del aspecto jurídico, más allá de la inconstitucionalidad, esto carece de aplicación práctica y no reduce un milímetro la evasión en la Argentina.”⁹

Intenta avanzar la norma sobre la realidad fáctica de las operaciones, generando consecuencias desmedidas e irrazonables al imponer una carga tributaria al adquirente o prestatario, por el mero incumplimiento formal de la obligación de instrumentar el pago de una manera especial.

Al pretender impedir la demostración de la realidad económica de la operación por parte del contribuyente o responsable, esta disposición se convierte en una presunción absoluta *sui generis*

⁹ Diputado Balter, ídem anterior, párrafos 48 y 49, Págs. 600/1.

que, partiendo de un hecho comprobado (la no utilización de algún medio de pago en ella previsto), presume la inexistencia de la operación.

Como bien lo señala calificada doctrina "Se ha creado una presunción *iure et de iure* de inexistencia, la cual es inadecuada en nuestro sistema jurídico en materia tributaria, ya que si bien puede recurrirse a presunciones para determinar consecuencias fiscales, éstas no pueden ser absolutas basándose en algo distinto a una realidad fiscal demostrable, porque provoca un menoscabo en el patrimonio del contribuyente o responsable atentando su derecho de propiedad y debido proceso"¹⁰

Debemos recordar que la presunción es un proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho, el llamado hecho base o cierto, se concluye en la confirmación de otro que normalmente le acompaña, el hecho presumido, sobre el que se proyectan determinados efectos jurídicos. Entre ambos hechos existe una relación de dependencia o correlación.¹¹

Expresa Asorey que las presunciones surgieron como una necesidad en el ámbito formal del derecho tributario, como un instrumento probatorio, o que facilitaba los medios de prueba, habiendo llegado a convertirse en una institución del derecho sustancial, vinculada con la existencia del objeto de la obligación, su medida y su capacidad contributiva.¹²

Su utilización en el ámbito del derecho tributario está admitida por la doctrina y la jurisprudencia como un medio de prueba indirecto y secundario para determinar la materia imponible,

¹⁰ Christensen, Eduardo A. 2001

¹¹ Asorey, Rubén O. (1999:65).

¹² Asorey, Rubén O. (1999:65).

sirviendo como una garantía y un privilegio de la Administración en el proceso recaudatorio.¹³

Se distinguen entre ellas a las presunciones simples, también conocidas como humanas u "hominis", y a las legales. Estas últimas, a su vez, se dividen en relativas o "iuris tantum"- y absolutas, o "iuris et de iure", como ya se ha expresado.

En muchas ocasiones, las presunciones legales absolutas, por sus consecuencias, encubren verdaderas ficciones, llegándose a veces a emplear ambos términos en forma indistinta.

Las ficciones, por definición, importan una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho, efectos jurídicos que violentan o ignoran su naturaleza real. La ficción ni falsea ni oculta la verdad real, sino que crea una verdad jurídica distinta a la real.¹⁴

Tanto en el caso de las presunciones legales absolutas, como en el de las ficciones, la actividad probatoria del sujeto pasivo se encuentra en gran medida limitada, lo cual no impide que éste pueda arbitrar los medios jurídicos necesarios a efectos de neutralizarla.

La jurisprudencia ha dicho que *"...si en principio no es objetable el recurso legislativo a las presunciones dirigidas a identificar y cuantificar hechos y bases imponibles, ello es así en tanto su aplicación, confrontada con la concreta, singular y comprobada realidad económica del caso, no conduzca a ficciones arbitrarias e irrazonables contrarias a la verdad jurídica objetiva..."*¹⁵

¹³ Díaz, Vicente O. pág. 824.

¹⁴ Asorey, Rubén y Navarrine, Susana C. (1985).

¹⁵ Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/DGI s/repetición", CNCACAF Sala V, 02-02-98, citado por Di Pietromica, Viviana Cecilia (Pág. 287)

Vale decir, entonces, si bien las presunciones legales absolutas y las ficciones conllevan la inadmisibilidad de la carga probatoria y el acatamiento de una realidad jurídica artificial pero indiscutible¹⁶, su utilización debe reconocer como límite el respeto de los derechos y garantías constitucionales.

En virtud de ello, debe analizarse la aplicación de estas herramientas a la luz del respeto a los principios de capacidad contributiva, igualdad, no confiscatoriedad y seguridad jurídica, y a la garantía innominada de razonabilidad.

Una presunción o ficción que vulnere el primero de los principios enunciados precedentemente, se exteriorizaría a través de la gravabilidad de una manifestación ficticia o inexistente de capacidad, cuya consecuencia sería una confiscación de riqueza.

De este modo, las presunciones absolutas pueden llegar a convertirse en normas inconstitucionales, por ser violatorias del principio constitucional de capacidad contributiva, de demostrarse una realidad económica opuesta o diversa a la legalmente presumida, deviniendo en ficciones arbitrarias al gravarse una riqueza que la ley presume existente, pero que en realidad no existe.¹⁷

En cuanto a la garantía de razonabilidad, ella se halla contemplada en nuestra Constitución Nacional tanto en su aspecto procesal o adjetivo como en el sustancial, a través de los artículos 18 y 14, respectivamente.

Expresa al respecto Bidart Campos que la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal (legislativa,

¹⁶ Di Pietromica, Viviana Cecilia (Pág. 293)

¹⁷ Corti, Arístides (1984)

ejecutiva o judicial) no es justo. La legalidad es el principio formal; la razonabilidad es sustancial.¹⁸

Linares, por su parte, señala que un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia en cuanto se apoya en normas jurídicas, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo, agregando que la ausencia de razonabilidad convierte a las leyes en inconstitucionales y a las sentencias en arbitrarias.¹⁹

En virtud de esta exigencia constitucional, agrega, las leyes deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias que motivaron el acto, los fines perseguidos en él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.

Inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley 25.345

De lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que el artículo 2º, primer párrafo, de la Ley 25.345 crea una presunción absoluta atípica que, en muchos casos, adquiere el carácter de ficción, tornándose irrazonable y arbitraria al negar la posibilidad al sujeto pasivo, de demostrar la veracidad de la operación.

Como bien lo señala Sánchez Pedroche citando a De Mita, "...si la presunción... no admite prueba en contrario, puede dar lugar a aplicaciones injustificadas....Si el impuesto debe relacionarse con un hecho cierto, probado y no sólo probable, la prohibición de la prueba contraria a la presunción fiscal excluye la certeza

¹⁸ Bidart Campos, Germán, citado por García Belsunce, Horacio A.

¹⁹ Linares, J.F. (1970:108).

absoluta. El contribuyente, por tanto, debe poder ejercitar el derecho de prueba de la efectividad del hecho sujeto a tributación. Si existe una ley que excluya o prohíba ese derecho, la misma es inconstitucional. Para que la presunción tributaria sea constitucional, se requiere no sólo que sea lógica y que responda a los datos de la común experiencia, sino que admita su adveración en contrario”²⁰

El efecto práctico de su aplicación, deriva en un mayor tributo a cargo del contribuyente o responsable originado, por ejemplo, en el no cómputo de un gasto o de una deducción en el Impuesto a las Ganancias, o de un crédito fiscal en el Impuesto al Valor Agregado, desvirtuando de este modo la naturaleza de ambos tributos e incrementando la tasa efectiva de los mismos.

En efecto, se altera del modo indicado la liquidación tributaria, por cuanto se está impidiendo el cómputo de un gasto que reúne las condiciones que fija la ley del Impuesto a las Ganancias para ser deducido, o de un crédito fiscal afectado a operaciones gravadas en el Impuesto al Valor Agregado, por la inobservancia de un requisito estrictamente formal.

Como consecuencia de ello, ese incremento en la tasa efectiva del tributo se convierte en una sanción, un castigo patrimonial para el contribuyente o responsable que debe hacer frente así al mayor esfuerzo económico derivado de una modificación de la base imponible, con menoscabo del principio constitucional de respeto a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Las consecuencias señaladas precedentemente, constituyen lo que la doctrina moderna reconoce como sanciones indirectas o impropias, que pueden definirse conceptualmente como:

“Las consecuencias negativas, siempre conectadas a la

²⁰ Sánchez Pedroche, J. Andrés, “Revista Española de Derecho Financiero”, N° 91, pág. 501.

infracción de la norma, que inciden sobre la determinación de la base imponible o directamente de la deuda tributaria”²¹

*“Las consecuencias desfavorables de la violación de un precepto, no calificadas ni reguladas por el legislador como sanciones”.*²²

Las mismas poseen una serie de características particulares por las cuales se oponen al ordenamiento constitucional:

- **Legalidad:** Sabido es que el sistema represivo tributario reposa en el principio de reserva de ley. Aquí, como el legislador no quiere reconocer el carácter sancionatorio de la norma, no la incluye como tal.
- **Capacidad Contributiva:** Si el resultado de su aplicación se exterioriza en un mayor impuesto que no es tal, y no en una sanción, ese tributo no se recauda con arreglo al principio de capacidad contributiva sino a título de simple y llana pena.
- **Igualdad:** la particularidad de las situaciones que conducen a la aplicación de los efectos señalados, depende de la apreciación discrecional de la Administración.
- **Debido proceso:** Su aplicación no está sometida a las formalidades del procedimiento previsto para las sanciones explícitas, impidiéndose de este modo el adecuado ejercicio del derecho de defensa y al debido proceso.
- **Objetividad:** No se toman en consideración para su aplicación, aspectos que pudieron haber constituido causales de exculpación o de atenuación de sus efectos, impidiéndose no sólo su eximición sino también su graduación.

²¹ Sánchez Pedroche, J. Andrés. Idem Ant.

²² Del Federico, Lorenzo (1993:276)

- Culpabilidad: Atento a que la norma tiene un carácter netamente represivo y no considera los aspectos señalados en el punto anterior, la sanción nace en forma automática prescindiendo del principio de culpabilidad.

Por ello, la doctrina es conteste en considerarlas ilegítimas en virtud de conculcar derechos y garantías de raigambre constitucional.

Del análisis precedente, por ende, puede concluirse que la consecuencia derivada de la aplicación el primer párrafo del artículo 2 de la Ley Antievasión reúne todas las características señaladas como determinantes de una sanción impropia o indirecta resultando, entonces, una norma inconstitucional violatoria de los derechos y garantías amparados por nuestra Carta Magna.

VULNERACIÓN DEL EJERCICIO DEL DERECHO DE DEFENSA

Además de impedirse al comprador, locatario o prestatario el cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios derivados de pagos no realizados en la forma prevista en el artículo 1 de la Ley, no obstante acreditarse la veracidad de las operaciones, el segundo párrafo del artículo 2 de la Ley 25345 prevé la aplicación del artículo 14 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y modif.).

El objetivo claro de la medida es “automatizar” la determinación del ajuste pretendido por la Administración, intimar su pago e impedir el ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente o responsable, para lo cual regiría el “solve et repete”.

Ante dicha situación, el administrado se vería forzado a cumplir con el pago del ajuste, so pena del inicio de la demanda ejecutiva por parte del Fisco o, ante la arbitrariedad manifiesta de la medida, promover la acción de amparo prevista en la Ley 16.986 o la acción declarativa de certeza contemplada en el artículo 322 del CPCCN.

No obstante ello, analizaremos a continuación los conceptos y circunstancias que dan fundamento, a nuestro entender, a la procedencia de otras vías idóneas para la adecuada protección de la garantía constitucional del debido proceso.

APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY 11683

En el ya referido artículo 14, el legislador contempló un procedimiento sumario para el reclamo por parte de la Administración, cuando contra el tributo ya determinado se apliquen para su cancelación medios o conceptos no idóneos o improcedentes.

En tales casos, se releva a la Administración de iniciar el procedimiento de determinación de oficio, bastando la simple intimación de pago que, incumplida, habilita la iniciación del cobro compulsivo.

La Ley 25.345, en el segundo párrafo de su artículo 2º, prevé la aplicación del mismo procedimiento, intimación de pago, para los casos en que proceda la impugnación de conceptos computados por el contribuyente, de conformidad a las previsiones del artículo 1º de esta norma.

Cabe señalar que esta circunstancia es sustancialmente distinta a la contemplada por el artículo 14 de la Ley 11.683.

En ésta, se trata de un tributo que se encuentra determinado

y para cuya cancelación se utiliza un medio de pago cuestionado.

En la Ley Antievasión, en cambio, se prevé la aplicación de este mismo procedimiento para reclamar una diferencia de impuesto proveniente de la impugnación de algún comprobante de adquisición de bienes o servicios, en razón de no haberse cumplido para su cancelación, con la utilización de los medios de pago previstos por el artículo 1 de la Ley.

En aquel caso, no existe ninguna actividad determinativa por parte del Fisco, atento a que el impuesto ya se encuentra liquidado.

En éste, en cambio, el Fisco debe proceder a la determinación de un nuevo tributo, por cuanto considera impugnabile el autoliquidado por el contribuyente a través de su declaración jurada.

DETERMINACIÓN DEL AJUSTE TRIBUTARIO

Ese procedimiento de determinación, definido conceptualmente por Giuliani Founrouge y Navarrine como:

“El acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer -en cada caso particular- el presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”²³

Debe ser ineludiblemente realizado, en este caso por la Administración Tributaria. Y la forma que la Ley 11683 prevé

²³ Giuliani Founrouge, C. y Navarrine, S, (1999:660).

para ello, es la determinación de oficio contemplada en su artículo 16 y siguientes.

No obstante ello, otra norma de similar jerarquía, la Ley 25.345, parece indicar que la Administración estará relevada de aplicar ese procedimiento, utilizando en su lugar el del artículo 14 de la Ley 11.683, en los casos en que tenga que impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios derivados de pagos realizados vulnerando la normativa antievasión.

Consideramos, aún así, que no puede soslayarse el procedimiento de determinación contemplado en el artículo 16 de la Ley 11683, ya que la materia sobre la cual debe expedirse la Administración requiere del desarrollo de los pasos detallados precedentemente permitiendo, paralelamente, el adecuado ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, para quien se torna imprescindible la posibilidad de ser oído y aportar las pruebas que considere pertinentes, antes de ser intimado de pago. Y ello sólo puede ser logrado a través del procedimiento reglado en la referida norma.

RECURRIBILIDAD DEL ACTO DETERMINATIVO. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

No obstante lo señalado, aún cuando el Fisco se apegue al procedimiento del artículo 14 de la Ley 11683, reglamentado a través del artículo 6 de la Resolución General N° 1.547 de la AFIP, la "...simple intimación de pago de la diferencia que genera en el resultado de las declaraciones juradas el cómputo mencionado..." prevista en dicha norma, resultaría apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación.

En efecto, consideramos que dicho acto abre la competencia

del Tribunal, atento a los sobrados antecedentes existentes en la materia. Recordemos que, conforme al artículo 76 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), el Tribunal Fiscal de la Nación es competente, en general, para entender en todas las apelaciones de resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, por un importe superior al contemplado en los diversos incisos del artículo 159.

Asimismo, transcurridos más de cuarenta años desde su creación, se ha sentado abundante jurisprudencia respecto de la apelabilidad de ciertos actos que, aun no siendo resoluciones dictadas como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio, abren la competencia del Tribunal.

Así, tiene dicho como norma general el Excmo. Tribunal que han sido asimiladas a actos administrativos aquellas operaciones que afectan la base imponible, por lo que toda afectación de esto último participa de la naturaleza de la determinación de oficio.²⁴

Ello, por cuanto aunque el Fisco haya prescindido del procedimiento contemplado en el actual artículo 16 y siguientes de la Ley 11683, el acto de determinación de oficio conlleva una operación interpretativa y de cálculo, mediante la cual se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto

²⁴ "Cofirene Banco de Inversión S.A".- TFN- Sala A- 06-10-1997

resultante.²²

Por su parte, revocando un pronunciamiento del Tribunal en el que éste se declaraba incompetente en materia de intimaciones del Fisco por impuestos diferidos, la Sala III de la Cámara de Apelaciones estableció que estando en juego la causa misma por la que dichos pagos resultan exigibles, los actos recurridos asumen efectos del todo semejantes a los de una determinación de tributos prevista en los artículos 141 y 147 de la Ley 11683 (t.o. 1978 y modif.).²⁵

La Sala II de la misma Cámara también fue contundente al señalar que no tratándose de una reclamación de importes declarados por el contribuyente, ni de una "liquidación administrativa" de las contempladas en el artículo 20, último párrafo, de la Ley 11683 (t.o. 1978 y modif.) y siendo que en la resolución se menciona concretamente el importe de las sumas por la que se requieren los comprobantes de pago, los conceptos a los que ella obedece, el sujeto responsable y se deja expresa constancia de que el incumplimiento de lo requerido dará lugar al reclamo judicial por la vía ejecutiva, expresión esta que inequívocamente tiene el sentido de una intimación de pago, a pesar de que el Fisco haya prescindido del procedimiento establecido en el artículo 23 y sigtes de la Ley 11683 (t.o. 1978 y modif.), no puede negarse al acto en cuestión en carácter de una determinación de oficio de la obligación fiscal, resultando por lo tanto apelable al Tribunal Fiscal de la Nación.²⁶

También su Sala V ha expresado que la circunstancia de que

²⁵ "Ro Tejidos Gulfi S.A.- TFN- Sala C- 24-04-1995bert Bosch Argentina S.A."- TFN- Sala A- 13-11-1997.

²⁶ "Alpachiri Cooperativa Agrícola Ganadera Ltda."- CNFCA- Sala II- 22-10-1991). En el mismo sentido "Álvarez, Mario Roberto- CNFCA- Sala I- 29-09-1993.

la DGI no hubiera recurrido al procedimiento previsto en los artículos 23 y ss. de la ley fiscal (actual 16 y ss.) no obsta a que los actos administrativos dictados en consecuencia sean igualmente revisables en sede de dicho organismo jurisdiccional, si es que ellos en esencia se comportan como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o responsable.²⁷

También ratificó su competencia ante la apelación de una intimación de pago de diferencias en el Impuesto sobre los Combustibles, determinadas objetivamente por la AFIP en razón de no comprobarse el destino exento invocado por el contribuyente, con sustento en que dicho acto implica la comprobación de los hechos ocurridos y las disposiciones jurídicas aplicables, elementos que caracterizan a la determinación de oficio.²⁸

Un párrafo aparte merece la consideración de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en las notificaciones de caducidades de planes de facilidades de pago. Si bien al respecto no existe un criterio unánime entre las distintas Salas del Tribunal, la Sala "C" viene desde el año 1995 confirmando dicha competencia, con fundamento en la naturaleza sancionatoria que tiene el instituto de la "caducidad".

Concluimos entonces que, aún cuando se trate de actos para cuyo dictado no se ha seguido el procedimiento establecido en el artículo 16 y sigtes. de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.), se abre la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación siempre que ellos impliquen una revisión por parte de

²⁷ "Algora Comercial e Industrial S.C.A."- CNACAF- Sala V- 10-03-97.

²⁸ "Química San Isidro SRL"- TFN- Sala A- 21-02-2003.

la Administración, del contenido material de la obligación declarada por el contribuyente.

Por ello, en general, la doctrina y la jurisprudencia han sido contestes en señalar que una determinación tributaria resulta apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación en la medida que reúna dos condiciones concurrentes:

- a) Que se intime a pagar una suma de dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Y
- b) Que el acto haya emanado de un juez administrativo.

En el caso que nos ocupa, resulta claro que para poder requerir de pago al contribuyente, la Administración deberá cumplir con los siguientes pasos:

- a) Impugnar los comprobantes cuya cancelación no haya sido efectuada de conformidad con las normas de la Ley 25345.
- b) Detraer de la base imponible del tributo declarado por el contribuyente, el importe de los mismos, determinando una nueva base.
- c) Aplicar sobre la misma, la alícuota del tributo.
- d) Determinar la diferencia de impuesto resultante de la comparación con el consignado en la declaración jurada presentada.
- e) Intimar el monto resultante.

Se advertirá que esto es mucho más que la "... simple intimación de pago de la diferencia..." a que se refiere el artículo 6 de la RG AFIP 1547/2003.

Queda claro, entonces, que siga o no la Administración el procedimiento previsto en el artículo 16 de la Ley 11683, al tener que cumplir los pasos indicados precedentemente para liquidar el importe a intimar, está realizando una verdadera

operación interpretativa y de cálculo materializada en una determinación tributaria que modifica en su sustancia el impuesto declarado por el contribuyente.

Y dicho acto, por ende, reúne las condiciones necesarias y suficientes para resultar apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación, instancia que, con sus efectos suspensivos, permite al sujeto pasivo de la relación tributaria el ejercicio pleno de su legítimo derecho de defensa.

CONFLICTO NORMATIVO Y DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Debe advertirse, además, que la aplicación de las normas contenidas en los dos primeros artículos de la Ley 25.345 se hallan en pleno conflicto con las disposiciones de la Ley de Procedimiento Tributario N° 11683 y con las leyes de cada tributo en particular.

Más allá de las discusiones que podrían plantearse respecto de la preeminencia de una norma sobre otra, ratificamos la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en esta materia.

En apoyo de esta postura debemos recordar que según la jurisprudencia de nuestra Corte, en la interpretación de las leyes debe cuidarse que la inteligencia que se les asigne no pueda llevar la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor

de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción.²⁹

Como bien lo señaló el propio Tribunal Fiscal, "...un exceso de ritualismo en la interpretación de las normas que rigen la competencia de este Tribunal, se encuentra en pugna con una adecuada exégesis, incompatible con los postulados de razonabilidad y justicia, ya que en palabras del Alto Tribunal "...la potestad jurisdiccional no se agota en la aplicación mecánica de la norma sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso"³⁰

Concluyendo dicha destacada sentencia, al rechazar la incompetencia planteada por el Fisco Nacional contra una intimación de pago de IVA por prestaciones realizadas en el exterior, efectuada con fundamento en el artículo 14 de la Ley 11683, que "De no admitirse este supuesto se estaría juzgando con un excesivo rigorismo formal en desmedro de la prestación de un adecuado servicio de justicia, denegándole el acceso a un de los recursos legales, afectando así su derecho de defensa", recordando al respecto una importante sentencia de la Cámara de Apelaciones en la que se dijo "Que, en todo caso, aún siendo dudosa la cuestión, corresponde propender a una solución que contribuya al ejercicio pleno de los dispositivos impugnatorios establecidos, criterio que se impone por la interpretación restrictiva que desde una perspectiva general, cabe asignar a los mecanismos aniquiladores de derechos"³¹

Bajo estos preceptos garantistas, no puede sino confirmarse la competencia del Tribunal Fiscal para entender en las apelaciones de las intimaciones que se cursen en virtud de lo

²⁹ Fallos 303: 758; 308: 1978

³⁰ Pescamellino Puerta S.A. TFN- Sala D- 30-09-2002.

³¹ Oeste Automotores S.A.- CNACAF- Sala V- 02-04-96, citado en el fallo precedente.

previsto en el artículo 6 de la RG AFIP N° 1547/2003 y artículo 2 de la Ley 25345.

Despejada la incógnita sobre la competencia del Tribunal Fiscal en el tema que nos ocupa, cabría preguntarse respecto del alcance que podrían tener las sentencias emitidas por el mismo, ante la demostración por parte del contribuyente de la realidad de las operaciones que dieron lugar a los conceptos impugnados por el Fisco.

Contaríamos por un lado con operaciones reales, que conforme a las leyes de cada tributo generan deducciones y/o créditos fiscales computables conforme a la mecánica de liquidación de cada uno de ellos y, por otro, una impugnación realizada por el organismo fiscal en virtud de una norma legal que impone la utilización de determinados medios de pago.

Sabido es que el Tribunal tiene vedado pronunciarse respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias y aduaneras, a no ser que exista jurisprudencia de la Corte Suprema declarando la inconstitucionalidad de las mismas.³²

Por este motivo, aunque considere que la Ley 25.345 resulta inconstitucional no podría declararlo si previamente no lo hizo el Alto Tribunal, pero nada impide que analice el planteo constitucional y arribe a la declaración de validez jurídica del acto apelado, si lo considerase ajustado a derecho.³³

Cabe destacar a esta altura del análisis, una característica distintiva del procedimiento que se desarrolla ante el Tribunal Fiscal, que es un principio consagrado en el derecho procesal moderno: el impulso de oficio. Los Vocales tienen las más amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y

³² Artículo 185 Ley 11683 (t.o. 1998 y modif..).

³³ "Ferramar SRL"- CNFCA- Sala I- 16-05-2000.

resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes.³⁴

Es decir, los sentenciantes actuarán con arreglo a su leal saber y entender, prescindiendo del enfoque otorgado por cualquiera de las partes interesadas, en procura de establecer la verdad jurídica.

En función de ello, no quedan dudas que el Tribunal Fiscal resulta el ámbito adecuado para dilucidar la verdad objetiva de la situación, que sirva de sustento al ajuste tributario pretendido por la Administración o, por el contrario, que permita desecharlo por resultar improcedente conforme a la demostración de la realidad fáctica de las operaciones.

En suma, lo que definirá la procedencia o no del ajuste fiscal será la existencia o inexistencia de las operaciones que se cuestionan, y no la instrumentación formal de su pago.

Fundado en tales premisas, ya el Tribunal Fiscal ha tenido oportunidad de expedirse respecto del cómputo de erogaciones realizadas por el contribuyente sin observar los requisitos de la Ley 25.345 y la derogada RG AFIP 151/1998, concluyendo que ante la comprobación eficaz de las operaciones cuyos efectos se pretende aprovechar, la circunstancia de haberse pagado con dinero en efectivo por montos superiores a los admitidos en las normas en cuestión, no empece a la aplicación de dichos efectos, porque la norma legal admite otras formas de comprobación para justificar la existencia de las negociaciones.³⁵

Cabe destacar que al momento de emitirse este fallo, se encontraba vigente tanto la Ley 25.345, como el artículo 34 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), normas encontradas en

³⁴ Artículo 164 Ley 11683 (t.o. 1998 y modif..).

³⁵ Kopruch, Roberto s/apelación IVA - TFN-Sala D- 07-02-03.

cuanto a la posibilidad de aporte de pruebas por parte del administrado.

Ante ello, queda claramente demostrado que el Tribunal Fiscal, en su recta búsqueda de la realidad objetiva, ha priorizado la realidad de las transacciones por encima del cumplimiento de los requisitos formales, permitiendo al contribuyente el amplio ejercicio de su derecho de defensa.

Como bien lo expresara un destacado colega, "Ello no podría ser de otra manera, porque de pretenderse aplicar la norma con rigorismo, bastaría que una operación apócrifa se urdiera cumplimentando todos los requisitos vigentes para que el organismo fiscal se encuentre inhibido de impugnarla, lo que carecería de toda lógica."³⁶

CONFIRMACION DE LA COMPETENCIA DEL TFN

Para darle un cierre definitivo a esta cuestión, la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación confirmó este criterio, al sentenciar en la causa "**Miguel Pascuzzi e Hijos SA**"³⁷, declarando su competencia para entender en la apelación de las intimaciones practicadas conforme el artículo 14 de la Ley 11.683, por aplicación del segundo párrafo del artículo 2° de la Ley 25.345.

Para fundar su decisión, consideró que dicho acto "...conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones, conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible..."

En suma, dicen los sentenciantes, "...la aplicación de las

³⁶ D'Ágostino, José R.

³⁷ Miguel Pascuzzi e Hijos SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 14/09/2004

disposiciones de la ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de valoración, por lo que el procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal en este caso ...debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y, por lo tanto, apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedimental..." Asimismo, al analizar el planteo de inconstitucionalidad formulado por la recurrente, con fundamento en la afectación del derecho de propiedad y el principio de legalidad en materia fiscal, y el derecho de defensa protegidos por los artículos 4 y 75, 17 y 18 de la Constitución nacional, los juzgadores dejaron sentadas las objeciones constitucionales que les merecía el mecanismo instrumentado por la Ley 25.345.

Afirmaron al respecto que "...el art. 2º de la ley crea una presunción absoluta -en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su art. 1º acreditar la veracidad de las operaciones..., lo que implica a criterio de los vocales de la Sala ...un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas, pudiendo ello indudablemente ...conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica- puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones..."

Otro fallo "**Bartucci, Raimundo**", 05/12/2007 del TFN sala A, confirma estos criterios:

1. Es competente el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en un recurso de apelación incoado por un

contribuyente contra la intimación a ingresar la suma correspondiente a las liquidaciones del Impuesto al Valor Agregado confeccionadas por la Administración Federal de Ingresos Públicos con motivo de la impugnación del crédito fiscal proveniente de operaciones que fueron canceladas por medios de pago distintos a los admitidos por la ley 25.345, pues ello conlleva a una determinación de oficio, en la medida que lo que se discute, en definitiva, es la veracidad de tales operaciones, lo cual tiene implicancias directas en la configuración del hecho imponible.

2. El Tribunal Fiscal de la Nación es competente para sustanciar y resolver las actuaciones vinculadas con la intimación que la Administración Federal de Ingresos Públicos le cursó a un contribuyente para que ingrese el Impuesto al Valor Agregado liquidado como consecuencia de impugnar el crédito fiscal con sustento en la aplicación de la denominada ley antievasión –ley 25.345—, pues tal aplicación entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de valoración, que debe ser considerado una determinación de oficio y por tanto apelable en los términos del art. 159 de la ley procedimental. (del voto en disidencia parcial del Dr. Celdeiro).

3. Es nula la intimación al pago del saldo de las declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado en las cuales se computó créditos fiscales originados en operaciones que no habían sido canceladas por los medios de pago previstos en la Ley 23.345, pues el Fisco Nacional amparándose en lo dispuesto en el art. 2° de la aludida norma impidió al recurrente la posibilidad de acreditar la autenticidad de sus operaciones, vulnerando de esta forma la garantía del debido proceso y cercenado

el derecho a ofrecer y producir prueba. (del voto en disidencia parcial del Dr. Celdeiro).

4. Aplicación del denominado “**principio de especialidad**”: el mismo proclama que una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia, aunque ésta última pueda estar alcanzada por la generalidad de la primera y aún cuando ambas normas estén vigentes. Esto significa que la “ley especial”, esto es, la Ley de Procedimiento Fiscal y más específicamente su artículo 34 donde regula el derecho de defensa a favor del contribuyente, es la que debe prevalecer por sobre lo establecido en la “ley general” de prevención de la evasión.

5. Aplicación del “derecho de defensa en juicio”: este se constituye como una garantía consagrada constitucionalmente a la cual debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo e incluye, no solamente el derecho a ser oído sino el derecho a ofrecer y producir prueba, y obtener una decisión fundada. En este sentido, es vital comprender la importancia de la prueba que excede el marco del propio derecho tributario, ya que no podría hablarse de “**orden jurídico**”.

Por último, **Central S.A.**, TFN Sala B del 10/5/2007, La actora apela una resolución por la cual la AFIP-DGI le intimó (cfr. arts. 1 y 2, ley 25.345 y arts. 14 y 74, ley 11.683) saldos del IVA por haberse computado crédito fiscal en violación a las disposiciones de la ley 25.345, art. 2º.

Una vez corrido el traslado del recurso el ente fiscal interpuso excepción de incompetencia por considerar que el acto apelado no se trata de una determinación de oficio en los términos del artículo 159 de la ley 11.683.

El Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- rechazó la excepción incoada. Para así resolver sostuvo que el acto no se limita a exigir la obligación tributaria autodeclarada respecto de la que es ineficaz, un medio de pago, o una ventaja temporal o cuantitativa derivada de un régimen de promoción, sino que se impugna una operación en razón de haberse efectuado su pago, esto es el cumplimiento de una de las prestaciones del negocio jurídico que integra el aspecto objetivo del hecho imponible, por un modo distinto del que prescribe el artículo 1º de la ley 25345, cuestión ésta que hace estrictamente a la cuantificación de la materia imponible, bien que la impugnación de los efectos fiscales de la operación (vgr. componente negativo de la ganancia o generación de crédito fiscal en IVA) se produciría aun cuando hubiere certidumbre sobre el pago y sobre la prestación o adquisición del bien que el mismo retribuye.

Puntualizó que el acto apelado tiene naturaleza determinativa y por lo tanto corresponde su apelación ante el Tribunal Fiscal tanto las determinaciones de oficio en sentido estricto, como los actos que sin cubrir el procedimiento previsto por los artículos 16 y 17 de la ley de rito, modifican la situación imponible del contribuyente por un mayor impuesto o un menor quebranto. Destacó que en el caso, al haberse impugnado el crédito fiscal computado por la actora en su declaración jurada y al haber dado ello lugar a la proyección de nuevas liquidaciones del tributo, cuyos montos son objeto de intimación en el acto recurrido, nos encontramos en presencia de un procedimiento que finaliza con un acto determinativo.

Voto del Dr. Porta: Hace lugar a la excepción de incompetencia interpuesta por la representación fiscal. En efecto, sostiene que a partir de la ley 25.345, pasa a integrar la normativa de la ley del impuesto al valor agregado, debiendo entenderse que los créditos fiscales computables serán aquellos en que las compras u operaciones que les dieron origen hubieran sido abonados en los términos de dicha ley. Afirmó que la solución dada en la ley

25.345 referida a la aplicación del procedimiento del artículo 14 de la ley 11.683, resulta coherente en tanto surge que en los supuestos que contempla la ley de Prevención de la Evasión Fiscal, no existe base cierta o presunta alguna para determinar o estimar la materia imponible, sino que meramente el fisco desecha aquellos gastos por incumplimientos de requisitos formales.

LA JUSTICIA FEDERAL DECLARA LA INCONSTITUCIONALIDAD

Ahora, es la Cámara Federal de Paraná la que se pronuncia respecto de la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley 25.345, en un fallo dictado en el marco de la acción declarativa de certeza prevista en el artículo 322 del CPCCN. **“Epuyen SA c/AFIP-DGI”** ³⁸

La actora es un frigorífico de pescados al que el organismo fiscal le impugnó los pagos realizados a sus proveedores de pescado por no cumplir con las previsiones de la Ley Antievasión, determinándole un ajuste en el Impuesto a las Ganancias del año 2003. Todo ello se originó ante la solicitud de devolución de IVA por exportaciones por parte de Epuyen SA y terminó con la impugnación del gasto en el balance impositivo del solicitante.

El juez federal de Paraná rechazó la acción entablada, atento a que, a su criterio, -con cita del fallo Tachella- no surge de manera manifiesta e ineludible la repugnancia constitucional del artículo 2° de la Ley 25.345, considerando que la normativa es

³⁸ Epuyen SA c/AFIP-DGI por acción de inconstitucionalidad, Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, 14/11/2006

razonable acorde los fines para los cuales fue dictada y no trae aparejada la confiscatoriedad argumentada por la apelante.

En su apelación anta la Cámara, la actora sostuvo que a pesar de realizar todo el esfuerzo necesario para cumplir con la bancarización de los pagos, los pescadores -sus proveedores- no pueden acceder al cobro de los cheques y por ello los endosan a favor de la empresa.

Reitera su planteo de inconstitucionalidad por violar la norma cuestionada el principio de capacidad contributiva, el derecho de defensa y al debido proceso, al impedir la acreditación de la veracidad de las operaciones, planteando la contradicción en que incurre el fisco al impugnar la deducción como gasto de dichas compras y tener a esas mismas operaciones como válidas al exigir al contribuyente las retenciones de IVA y Ganancias.

El fisco, por su parte, considera que no se demostró la afectación del derecho de propiedad, ni de defensa, ni del debido proceso y que, al haberse rectificado la declaración jurada reconociéndose los gastos impugnados, el caso se habría tornado abstracto.

A su hora, la Cámara Federal destaca que, si bien la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituye la última ratio a la que corresponde acudir, el cercenamiento de la posibilidad de acreditar la veracidad de la operación dispuesta por el artículo 2° de la Ley 25.345 choca con una normativa especial como lo es el artículo 34 de la Ley 11.683, que justamente la admite.

Recorre entonces la Alzada al principio de la realidad económica, analizando la extensión que debe darse al artículo 2° de la Ley 11683 en la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible

Al respecto, recuerda -con cita de doctrina- que si bien el principio de la realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la Ley de Procedimiento Tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal, y el sustento real que de ese hecho se desprende; más, como ha dicho la Corte, ...ello no puede conducir a desvirtuar lo establecido por las normas legales, ya que de lo contrario se afectaría el principio de reserva de ley y supondría, paralelamente, un serio menoscabo a la seguridad jurídica. De lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo a la verdad jurídica objetiva, **sea ésta favorable al fisco o al contribuyente.**³⁹

Consideran los juzgadores que este principio relevante puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en que se basa. Por lo demás, agregan, si el fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar una realidad distinta a la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impide en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente.

Y agregan: Puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no parece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios.

Se adentra asimismo la Cámara en el análisis del artículo 1° de la Ley 25.345, afirmando que dicha norma se introduce en cuestiones que se encuentran reguladas en el Código Civil, al

³⁹ in re Cía. Swift de la Plata SA Frigorífica s/convocatoria de acreedores, Kelloggs Co. Arg. SACIF

privar de efectos entre las partes a los pagos hechos sin las formas en él mencionadas; y considera que, si a los efectos fiscales se prefieren ciertos medios acreditativos, tales requisitos no deben ampliarse a los efectos entre las partes, materia que tiene su propia regulación en cuanto a la prueba del pago.

Sostiene, entonces, que al contradecir al artículo 34 de la Ley 11.683, impidiendo la prueba de la verdad, el artículo 2° de la Ley 25.345 es inconstitucional.

Recuerda al respecto que tanto la Ley 25.795 como la 26.044, que son posteriores a la 25.745 y modifican a la Ley de Procedimiento Tributario -incluso la primera reforma al propio artículo 34-, mantienen la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones.

La negativa a aplicar el principio de la realidad económica en el caso sometido a juicio (que podría vulnerar también el principio de la capacidad contributiva) repugna al ordenamiento jurídico, dado que, en palabras de la Cámara, "puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no aparece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios".

Un interesante argumento de técnica jurídica, aportado por la actora y tomado por la Cámara, es el que considera la modificación ocasionada por la ley 25.795. En efecto, como se reseñó, dicha norma alteró el texto del artículo 34 de la ley 11.683 (que, entre otras previsiones, acepta la posibilidad de demostrar ante el Fisco la "veracidad de las operaciones"). La ley 25.795 es posterior a la ley 25.345 y, además, es norma especial, que, al regular particularmente un precepto contenido en la ley general, descarta su aplicación a los casos contemplados por la primera.

Con cita de doctrina⁴⁰ y del voto en disidencia del Dr. Celdeiro en la causa Miguel Pascuzzi e Hijos SA, considera que debe prevalecer el artículo 34 de la Ley 11.683 por sobre el artículo 2° de la Ley 25.345.

Asimismo, la Alzada hace suyos los argumentos -antes expuestos- por los que el Tribunal Fiscal considera inconstitucional a dicha norma y remarca como un argumento adicional que el mismo hecho es desconocido por no haberse instrumentado debidamente a los efectos del Impuesto a las Ganancias, pero es reconocido por AFIP cuando de retenciones de IVA se trata.

A este respecto trae a colación lo expresado por el Tribunal Fiscal de la Nación, en cuanto a que "...la admisión por parte del fisco de la existencia real de las operaciones a efectos del Impuesto a las Ganancias, no pudiendo considerarse un criterio diferente, pues se trata de las mismas, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado... 6 y destaca que en este caso la propia AFIP reconoce la veracidad de las operaciones y lo único que impugna son los medios de pago..."

Por ello, afirma que si bien tanto el artículo 2° de la Ley 25.345 como el artículo 34 de la Ley 11.683 establecen que los medios que autorizan sirven para deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, ello no puede interpretarse como que la AFIP, apartándose de la verdad, reconozca el mismo hecho (el pago y lo retenido en concepto de IVA) para cobrar un impuesto y lo desconozca para hacer deducción de otro impuesto.

⁴⁰ Christensen, Eduardo, La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio, PET, 2001, pág. 117.

En virtud de todo ello, hace lugar a la acción interpuesta y declara la inconstitucionalidad del primer párrafo, in fine, del artículo 2° de la Ley 25.345, en cuanto expresa "**aun cuando éstos acreditemos la veracidad de las operaciones**".

Es saludable que la Justicia ponga freno a este tipo de normas que son dictadas bajo el pretexto de combatir la evasión fiscal, pero que, carentes de razonabilidad, resultan violatorias de los derechos y garantías de los ciudadanos.

Someter a éstos al cumplimiento de rigurosas formalidades que pretenden distorsionar la realidad transaccional de la economía, so pena de atribuir una carencia total de efectos jurídicos a las operaciones que no se ajusten a ello, tiene consecuencias gravísimas que, se advierte, no han sido debidamente sopesadas ni por el Poder Ejecutivo al proponer este tipo de medidas ni por el Parlamento al aprobarlas.

BIBLIOGRAFÍA

ASOREY, Rubén O. **Presunción y ficción: Notas informales sobre una cuestión esencial**, Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Junio de 1999.

ASOREY, Rubén y Navarrine, Susana C. **Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina, legislación y jurisprudencia**, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.

BIDART Campos, Germán, **Derecho Constitucional**, tomo I y tomo II.

CHRISTENSEN, Eduardo A. **La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio**. Periódico Económico Tributario N° 226. Lexco Fiscal. 2001.

CORTI, Arístides, **De los principios de justicia...**, Ed. Depalma, Bs. As., 1984.

D'ÄGOSTINO, José R. , **El condicionamiento del cómputo de ciertos conceptos fiscales por razones formales**, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XIX pág. 389 y ss.

DEL FEDERICO, Lorenzo **Le sanzione amministrative nel diritto tributario**, Giuffrè Editore. Milano, 1993

DI PIETROMICA, Viviana Cecilia en **Los principios constitucionales de capacidad contributiva y de**

razonabilidad y las presunciones iuris et de iure,
Derecho Tributario, Tomo XVI.

DÍAZ, Vicente O. **La utilización de presunciones para reconstruir la materia imponible y la razonabilidad de su aplicación**, La Información, T. LIII.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. "Temas de Derecho Tributario",
pág. 125.

GIULIANI FOUNROUGE, C. y NAVARRINE, S, **Procedimiento Tributario y Previsional**, Ed. Depalma, Bs.As., 1999.

LINARES, J.F., **Razonabilidad de las leyes**, 1970.

RUBIOLO Rubén Miguel. 2003. **El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo**. Trabajo presentado en las 1as. Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales y Laborales Rosario 2003 y publicado en el Periódico Económico Tributario N° 290 del 17/12/2003. Buenos Aires. Editorial La Ley.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, **Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario**, conferencia pronunciada el 10/04/95 en el Curso de Doctorado Derecho Penal, Sancionatorio y Tributario, en el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, N° 91, pág. 501.