

**ESPECIALIZACION EN PROCEDIMIENTO Y LEY PENAL
TRIBUTARIA Y PREVISIONAL**

ASIGNATURA: PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO PREVISIONAL

TRABAJO FINAL INTEGRADOR

**TEMA: CONSTITUCIONALIDAD DE LA LEGISLACIÓN VIGENTE
RESPECTO DE LOS MEDIOS DE PAGOS PARA LA CANCELACIÓN DE
OPERACIONES COMERCIALES.**

Alumno: C.P. Humberto Alejandro Niveiro

Tutora: Dra. Cristina del Carmen Mansilla

INTRODUCCION

En el presente trabajo se intenta efectuar un análisis de la legislación vigente sobre medios de pago. Los artículos pertinentes de la Ley 25345, la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 y modificaciones, y toda la legislación relacionada, por ejemplo, los artículos 14 y 34 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modif.). Analizar también la doctrina y los fallos relacionados. Finalmente, elaborar conclusiones respecto de las características procedimentales y constitucionalidad de las normas.

Para efectuar dicho análisis partimos de la concepción de que el Derecho Tributario es autónomo. En efecto en una de sus obras¹, el Dr. Horacio A. García Belsunce ha explicado que la "autonomía científica supone:

- 1) La autonomía teleológica o de fines, cuando un derecho tiene fines propios y distintos de los demás.
- 2) La autonomía estructural u orgánica, cuando el contenido o las instituciones que integran determinada rama del derecho tiene naturaleza jurídica propia, en el sentido de que es distinta de las otras ramas del derecho, o sea, que no encuentra su fuente en ellas y, además, esas instituciones distintas son uniformes entre sí en cuanto responden a una misma naturaleza jurídica.
- 3) La autonomía dogmática y conceptual, cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios par su expresión, aplicación o interpretación."

También otros autores como José M. Martín y Guillermo F. Rodríguez Use, reconocen la autonomía del Derecho Tributario²:

"En efecto: las normas del derecho tributario sustantivo, a diferencia de las que conforman al derecho administrativo, reconocen como fundamento el poder de imperio del Estado, y como única fuente la ley. Ellas dan origen a relaciones jurídicas obligatorias especiales, atento a que sus exclusivos destinatarios son, por una parte, el propio Estado, en su condición de titular del crédito tributario, y, por otra, los particulares, en su carácter de deudores de la obligación de pagar los tributos...

Empero, además de la referida autonomía estructural, el derecho tributario sustantivo ha elaborado también sus propios conceptos y, en consecuencia, cuenta con la llamada autonomía dogmática. Nuestro derecho positivo da buena prueba de ello mediante una serie de instituciones

¹ García Belsunce, Horacio A. "La autonomía del Derecho Tributario" Editorial Abeledo Perrot 1996

² Martín, José M. y Rodríguez Usé, Guillermo. "Derecho Tributario General" Ediciones Depalma – Buenos Aires 2º Edición.

reguladas por concepciones y juicios propios y distintos de los definidos por el derecho privado...

La conclusión... debe ser, por consiguiente, que los referidos preceptos legales configuran una disciplina jurídicamente autónoma dentro de la unidad o entidad que atañe a todo el derecho. No cabe duda, pues, de que el derecho tributario sustantivo cumple con todos los requisitos antes expuestos como para reconocerle autonomía estructural y dogmática”.

Volviendo a la legislación de medios de pago, del análisis preliminar de las normas, surge que en algunos casos pueden considerarse contradictorios entre sí y contrarios a los principios básicos constitucionales. La lectura de los fallos, en principio, aclara muchos puntos y nos permite elaborar conclusiones.

Se trata de un tema vigente por el cual existen muchas opiniones doctrinales, muchas de ellas encontradas, respecto de si la determinación debe efectuarse por el artículo 14 o el 16 de la ley 11683 (t.o. en 1998 y modificaciones) e inclusive respecto de la constitucionalidad o no de las exigencias legales.

El objetivo general es el de llegar a una opinión respecto de la constitucionalidad de la legislación vigente respecto de los medios de pagos para la cancelación de operaciones comerciales.

Para llegar a este objetivo general, es necesario cumplir objetivos específicos que se detallan:

- Detalle pormenorizado de toda la legislación vigente al respecto.
- Análisis de dicha legislación.
- Análisis de opiniones doctrinarias.
- Análisis de fallos pertinentes.

Se trata de un tema de relevancia y actualidad, tomando en cuenta que el organismo recaudador continúa efectuando determinaciones basadas en la legislación que se analiza.

LEGISLACION VIGENTE

Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)

El artículo 34 de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) se origina, al ser incorporado por la ley 24765 del 13/01/1997 como artículo agregado a continuación del artículo 40.

Dicho artículo, otorgaba atribuciones a la entonces Dirección General Impositiva a reglar la utilización de determinados medios de pago para el cómputo de deducciones, créditos fiscales, quedando el contribuyente obligado a demostrar la veracidad de tales operaciones.

Sin embargo, el mencionado artículo tuvo aplicación práctica recién cuando la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS lo reglamentó mediante el dictado de su Resolución General 151 del 25/06/98.

Ley 25345, publicada en el Boletín Oficial el 17/11/2000.

La ley 25345 dispone, en su artículo 1º, que "No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos un mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8º 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. Tarjeta de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL.

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.

Asimismo, en su artículo 2° establece que "Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 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 artículo 14 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones

Con la sanción de la mencionada ley "antievasión", se observa una superposición entre dos normas con disposiciones tendientes a limitar el cómputo de créditos y deducciones, en relación con la utilización de determinados medios de pago.

Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 B.O. 12/08/2003 y modificaciones Resolución General 2004 B.O. 01/02/2006 – NOTA EXTERNA ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS 7/2005.

El artículo 1° de la Resolución General 1547 modificado por la Resolución General 2004 establece que "El cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevé el artículo 2° de la Ley N° 25.345 - Ley de Prevención de la Evasión Fiscal - y sus modificaciones, originado por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se disponen en el artículo 1° de la citada ley, con arreglo a los procedimientos especiales o características particulares para la emisión de los respectivos actos jurídicos que se establecen en la presente.

Las limitaciones de medios de pago establecidas en el artículo 1° de la Ley 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, resultan aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero - en moneda de curso legal o extranjera - realizados a partir de su vigencia."

Asimismo, el punto 1 de la Nota Externa (Administración Federal de Ingresos Públicos) 7/2005 establece el alcance de la Resolución General 1547:

"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 N° 25.345, 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."

Mediante el punto 2 - "Ámbito de aplicación de la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 y modif."-, la nota externa aludida aclara que la norma es dictada en el marco de las facultades conferidas por el artículo 7 del decreto 618/1997, que reglamenta la ley antievasión y no el artículo 34 de la LPT, por lo que sus disposiciones "... sólo derogan la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 151, su modificatoria y complementaria". En tal sentido, cabe recordar que la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 151 y su modificatoria la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 215 fueron explícitamente dejadas sin efecto por el artículo 9 de la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 de fecha 11/08/2003.

Tal como ya expusimos, por una parte el artículo 7 del decreto 618/1997 faculta a la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS a dictar normas reglamentarias en las materias que las leyes autorizan y por otra, el artículo 11 de la ley antievasión dispone que la Autoridad de Aplicación de la misma sea el Banco Central de la República Argentina.

En el punto 4 de aclara sobre la "Registración de los medios de pago utilizados". (El punto 3 fue derogado).

a) Conceptos registrables:

El registro de los medios de pago en la factura, documento equivalente, recibo o en el registro informático, procede respecto de las cancelaciones que se efectúen por cualquiera de los medios de pago habilitados por la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias.

b) Conceptos cuya registración no procede:

No deberán registrarse, las retenciones impositivas y otras deducciones del importe a cancelar.

c) Inciso dejado sin efecto por Resolución General 2004 (B.O. 01/02/06)

En el punto 5 la Nota Externa 7/2005 aclara sobre el Monto sujeto a la aplicación de la Resolución General 1547 y modif. :

Los pagos parciales o totales, por sumas mayores a UN MIL PESOS (\$ 1.000) o su equivalente en moneda extranjera - según el tipo de cambio vigente al cierre de operaciones del día hábil inmediato anterior al pago -, deberán cancelarse mediante los medios previstos en la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, en forma independiente del monto de la operación.

Asimismo, a los efectos de dar cumplimiento a dicha norma, podrá emplearse uno o más de los medios previstos en la indicada ley y normas complementarias."

En el punto 6 sobre Anticipos que no congelen precio se aclara que "El medio de pago utilizado cuando se trate de anticipos, en tanto no se encuentre generado el deber formal de emitir factura, podrá registrarse provisoriamente en el recibo emitido, o en su defecto, en el registro informático que prevé la Resolución General N° 1.547 y su modificatoria. Una vez emitida la respectiva factura o documento equivalente, deberá registrarse en tales documentos conforme el artículo 5° de la citada Resolución General."

Con respecto al punto 7 sobre "Compensaciones u otros modos de extinción de obligaciones" se establece que "La cancelación de obligaciones mediante compensaciones u otro de los modos de extinción admitidos por el artículo 724 del Código Civil, distintos del pago, no se halla sujeta al cumplimiento de la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias."

En el punto 8 la Nota Externa mencionada aclara sobre la "Cancelación de varios comprobantes con un único medio de pago":

a) Registración en la factura o documento equivalente:

En los casos en que un medio de pago es empleado para cancelar varias facturas emitidas por un mismo proveedor, deberán registrarse los datos identificatorios de aquél, en cada una de las facturas que se hubieren cancelado por el mismo.

b) Registración opcional en un medio informático:

Deberá efectuarse un registro por cada medio de cancelación utilizado, consignando el importe del mismo y los importes totales de la o las facturas canceladas total o parcialmente.

c) Pagos superiores a UN MIL PESOS (\$ 1.000), que cancelan comprobantes por importes inferiores a dicha cifra:

Deberá registrarse el medio de pago utilizado aún cuando el monto de la factura, documento equivalente, o en su caso, recibo, sea inferior o igual a UN MIL PESOS (\$ 1.000), siempre que corresponda a pagos superiores a ese monto.”

Por último el punto 9 establece que para los Cheques Financieros Deberá ajustarse, a los efectos fiscales, a la Resolución General N° 1.547 y su modificatoria.

ANALISIS DE LA LEGISLACIÓN VIGENTE. OPINIONES DOCTRINALES

Desde mi punto de vista existen en el asunto que nos encontramos tratando cinco temas que son por lo menos discutibles y que han dado lugar a diversas opiniones doctrinarias. Estos temas son:

- El concepto de pago.
- La colisión de normas.
- La aplicación del art. 14 de la Ley de Procedimientos.
- La presunción del art. 2 de la Ley Antievasión.
- Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación

Pasaremos a analizar cada uno de ellos.

Concepto de pago.

Tanto el artículo 1 de la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 como el artículo 1 de la ley N° 25.345 conocida como antievasión se refieren a los pagos realizados por los contribuyentes como compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, excluyendo, por lo tanto, a cualquier otra operación.

No obstante ello, la nota externa vuelve sobre el tema aclarando que la resolución mencionada reglamenta sólo los pagos realizados en tal carácter. Continúa aclarando que ello no obsta a que el resto de los pagos deba efectuarse respetando las normas aludidas, pudiendo entenderse esto como un exceso que va más allá de la presunta "aclaración" y de la reglamentación.

Las disposiciones del artículo 1 de la ley antievasión se refieren únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a mil pesos (\$ 1.000). O sea que cualquier otro pago que no sea la entrega de sumas de dinero no está comprendido dentro de las disposiciones de la ley y, por lo tanto, tampoco en su reglamentación, compartiendo entonces la aclaración de la nota externa que en su punto 7 establece que no están sujetas las compensaciones ni otros modos de extinción de obligaciones. Cabe agregar aquí, sin embargo, lo establecido por el art. 28 de la Ley de Procedimientos Tributarios: "La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá compensar de oficio los saldos acreedores del contribuyente, cualquiera que sea la forma o procedimiento en que se establezcan, con las deudas o saldos deudores de impuestos declarados por aquél o determinados por la ADMINISTRACION FEDERAL y concernientes a provengan de distintos gravámenes. Igual facultad tendrá para compensar multas firmes con impuestos y accesorios, y viceversa.

La facultad consignada en el párrafo anterior podrá hacerse extensible a los responsables enumerados en el artículo 6º de esta ley, (se refiere a los responsables del cumplimiento de la deuda ajena) conforme los requisitos y condiciones que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos."

Con respecto a las operaciones de canje o permuta se observa su diferencia con el pago en especie o la dación en pago, porque en esas no se sustituye el pago en dinero para la cancelación de la operación, sino que ésta está pactada de tal forma desde su origen. Ese supuesto no estaría contemplado en la Nota Externa 7. Además, corresponde agregar aquí lo establecido por el art. 3 de la Resolución General 1303 (Boletín Oficial 18/06/2002): "En los casos previstos en el inciso e) del artículo 3º de la Resolución General N° 3.419 (DGI), sus modificatorias y complementarias, la factura de crédito deberá ser emitida y aceptada por el adquirente dentro de los TREINTA (30) días corridos contados a partir de la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, salvo que el importe de la operación se cancelare mediante la utilización de otros medios autorizados.

Cuando las operaciones se cancelen parcialmente mediante operaciones de canje o permuta corresponderá utilizar, respecto del saldo resultante, factura de crédito o los referidos medios autorizados."

Se deduce entonces que la legislación apunta a los pagos en efectivo y no a las restantes modalidades de cancelación de las obligaciones; sin embargo, esto no parece ser tan así ya que la idea del Organismo recaudador parece ser la de restringir a los medios regulados por la ley 25345 toda cancelación superior a mil pesos

Se produce así, cierto conflicto con la norma de fondo que se aplica en estos casos. Esto es, el artículo 724 del Código Civil, que menciona como vías o formas de extinción de las obligaciones a las siguientes: pago, novación, compensación, transacción, confusión, renuncia, remisión, y/o imposibilidad de pago. Si a esto se agrega la posibilidad de extinguir una deuda por mutuo consentimiento (art. 1200, CC), se completa el campo de posibilidades de extinción de obligaciones.

Citamos ahora a Guillermo Borda³, quien define al pago como "el cumplimiento por el deudor de la prestación debida, ya sea que se trate de una obligación de dar o de hacer. Por ejemplo, constituye pago la entrega de un inmueble prometida en un contrato de compraventa, la realización de un retrato, o el pago de una suma de dinero".

³ Borda, Guillermo: "Manual de obligaciones" - Ed. Perrot - Bs. As. - pág. 312

Se concluye, entonces, que de todos los medios disponibles para cancelar una obligación, la ley antievasión se refiere solamente al pago, y dentro de éste, a la modalidad de pago en efectivo, y de sumas mayores a pesos un mil.

Viene aquí a colación la aclaración que se efectúa en el punto 7 de la mencionada nota externa, dejando afuera del ámbito de la ley 25345 a "la cancelación de obligaciones mediante compensaciones u otro de los medios de extinción admitidos por el artículo 724 del Código Civil, distintos del pago".

Concluimos entonces con el Dr. Milton S. Bonacina⁴ quien dice que "la ley 25345 regula determinados aspectos relativos a la extinción de obligaciones por vía de pagos en efectivo por sumas superiores a los mil pesos. Por lo demás, todas las opciones de extinción de deudas que ofrece la legislación de fondo (léase Código Civil) continúan vigentes y fuera de las regulaciones de la mentada ley antievasión."

Por su parte el Dr. Humberto J. Bertazza⁵ concluye que "Los medios cancelatorios previstos por la ley antievasión resultan de aplicación respecto de los pagos de sumas de dinero superiores a \$1.000.

A tales efectos, debe recordarse que el Código Civil, establece en su art. 724, las formas de extinción de las obligaciones: pago, novación, compensación, transacción, confusión, renuncia de los derechos del acreedor, remisión de la deuda, imposibilidad de pago.

De esta manera, observamos que el pago es una y solo una de las formas de extinción de las obligaciones, por lo que, de darse los restantes supuestos, estaremos ante situaciones en las que no resulta de aplicación la ley antievasión.

Así, por ejemplo, en el caso de la compensación, en que se produce la extinción de obligaciones cuando dos personas reúnen recíprocamente la calidad de acreedor y deudor, hasta el límite de la menor, siendo ambos líquidos y exigibles, no resulta de aplicación los medios cancelatorios de la ley antievasión."

⁴ Ley antievasión: algunas aclaraciones (y dudas) tras la publicación de la nota externa 7/2005. Doctrina Tributaria ERREPAR. Tomo XXVII – Febrero 2006.

⁵ "Medios y procedimientos de pago a los efectos tributarios" – Practica profesional – La Ley – Noviembre 2005.

La colisión de normas.

Como se observa, en una primera etapa, (la de la Resolución General 151 y su modificatoria la Resolución General 215), el cómputo de deducciones en el impuesto a las ganancias, de créditos fiscales en el impuesto al valor agregado, y demás efectos tributarios, cuando se hubiese omitido la utilización exclusiva de los medios de pago o procedimientos de cancelación de las obligaciones instituidos en la ley y en su reglamento, quedó condicionado a que los compradores, locatarios o prestatarios acreditaran la veracidad de las correspondientes operaciones.

Con posterioridad, los cálculos aludidos no se consideran válidos, aun cuando se acreditara la veracidad de las operaciones. Inclusive, en estos casos se aplicará el art. 14 de la ley 11.683, por lo que no procederá para su impugnación la determinación de oficio prevista en la ley sino que bastará la simple intimación de pago. Y, en caso de incumplimiento se habilita el cobro compulsivo vía juicio de ejecución fiscal.

El primer párrafo del artículo 34 de la ley 11683 dispone que el Poder Ejecutivo Nacional está facultado para 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.

Por su lado, el artículo 2 de la ley 25345 señala que los pagos que no sean efectuados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 1 de la misma ley, no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaran la veracidad de las operaciones.

Surge aquí a las claras la contradicción objeto de análisis.

Por otra parte, tenemos la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 151 relacionada con el artículo 34 de la ley procedimental, y la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 relacionada con la ley antievasión. Estas normas reglamentarias también se contradicen entre sí y respecto de las leyes que les dan respaldo. Pero esta última resolución no reglamenta la 11.683 sin la ley antievasión, aunque, si tomamos en cuenta que deroga a la 151 se podría decir que reglamenta también a la ley procedimental.

En resumen, nos encontramos con el siguiente panorama normativo: Por un lado, la ley de procedimientos tributarios admite la prueba en contra para los casos de pagos sin la forma prevista. Por otro lado la ley antievasión dice exactamente lo contrario. La Resolución General que reglamentaba el derecho del art. 34 se encuentra derogada y la Resolución General que reglamenta la ley antievasión ha eliminado la reglamentación del artículo 34 de la ley de rito y además se contradice con el derecho conferido por el artículo citado.

Además, la Nota Externa mencionada se constituye en la quinta norma en cuestión y aclara que la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 reglamenta a la ley antievasión, que sólo deroga la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 151 y que no reglamenta el artículo 34 de la ley 11683.

Ahora, ¿cual es el argumento más valedero?

Para algunos autores, sin embargo no habría mayor problema entre las normas. Dice Carlos Folco que "En una primera aproximación del tema, podría interpretarse que existiría una derogación tácita del art. 34 y su consecuente normativa sub legal.

Sin embargo, esto no es así, dado que en una interpretación armónica, nos es dable concluir que la Ley Antievasión veda la posibilidad de demostrar "la veracidad de las operaciones", por lo cual toda operación por montos superiores a mil pesos, en que no se utilizaran los medios legalmente enunciados, no proyectarán efectos tributarios, por aplicación del art. 2º de dicha ley.

Por el contrario, si el monto de las operaciones fuese inferior a la cifra indicada, resulta de aplicación el artículo bajo análisis de la Ley de Procedimiento Tributario (art. 34), por lo cual le asiste al contribuyente o responsable, la posibilidad de acreditar la veracidad de las mismas, surtiendo por ende pleno efecto entre partes y frente a terceros." ⁶

No obstante ello, dice Bonacina⁷ en el artículo citado que se inclina por sostener la "vigencia y operatividad del derecho conferido a los contribuyentes por el artículo 34 de la ley de rito. En otras palabras: quien no pague utilizando alguno de los medios indicados en la ley antievasión, si logra acreditar la veracidad y existencia de la operación en cuestión, no

⁶ "Procedimiento Tributario" Teresa Gómez y Carlos María Folco. Ediciones La Ley. 2º edición 2004. Pág. 173.

⁷ Bonacina, Milton. "Ley antievasión: algunas aclaraciones (y dudas) tras la publicación de la nota externa 7/2005." Doctrina Tributaria Errepar Tomo XXVII.

pierde los créditos fiscales y demás efectos tributarios en juego” por los argumentos que a continuación expone:

“En primer lugar, es digno de destacar que la ley de procedimientos tributarios es una ley "específica" dedicada a reglamentar los aspectos tributario-procedimentales de la relación Fisco-contribuyente; mientras que la ley antievasión es una ley "general" y en consecuencia, no puede imponerse sobre la primera. Dicho en otros términos: por principio de especificidad, la ley procedimental mantiene su vigencia.

En segunda instancia, pero no por ello de menor interés, resulta apropiado a los fines perseguidos ver la cuestión temporal de las normas en colisión. De esta manera podremos observar que el artículo 34 de la ley de procedimientos tributarios debe su existencia a la ley 25795, norma que fuera publicada en el Boletín Oficial el 17/11/2003. Por su lado, el artículo 2 de la ley antievasión reconoce su existencia y virtualidad desde su publicación en el Boletín Oficial el día 17/11/2000”.

Concluye Bonacina que “pese a la interpretación del Organismo Recaudador, a la derogación de la reglamentación del artículo 34 de la ley de rito, y a los dichos de la ley antievasión, el derecho a prueba de las operaciones canceladas por medios distintos a los previstos por el texto de la ley 25345, regulado por la ley procedimental, mantiene plena vigencia”.

En un trabajo similar, el Dr. Fabián P. Graña⁸ concluye que: “La superposición de dos regímenes normativos con similar finalidad, como lo son los instaurados por el artículo 34 de la LPT y por la ley antievasión, en nada ayuda a la organización del régimen tributario, tornando inevitable la intervención de nuestros Tribunales en temas que podrían haberse evitado.

La divergencia que se genera en tal superposición contribuye a la proliferación de normas reglamentarias, algunas de ellas con fundamentos cuestionables, y a generar la necesidad de producir normas aclaratorias, como lo son la Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547 y la nota externa (Administración Federal de Ingresos Públicos) 7/2005, que analizamos en el presente trabajo.

Tal situación, además, permite que las interpretaciones que se generan puedan contener ciertos excesos que sería deseable que se evitaran en pro de la construcción de un sistema tributario eficaz y que, en tal carácter, no genere dispendios innecesarios en cuestiones menores, sino que

⁸ “Nota externa 7/2005. Un exceso interpretativo de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS” – Práctica y Actualidad Tributaria – Errepar Tomo XI página 8 – Diciembre 2005.

procure garantizar la protección de los derechos fundamentales, ya sea ello favorable al Fisco o al contribuyente.”

Aplicación del artículo 14 de la Ley de Procedimientos.

Como hemos visto anteriormente, el segundo párrafo del art. 2º de la ley 25.345 prevé la aplicación del art. 14 de la ley 11.683 (t.o. en 1998). Este artículo establece que “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 impropiamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 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.”

Como se observa, la administración se evita iniciar el procedimiento de determinación de oficio, bastando la simple intimación de pago o el inicio de la ejecución fiscal en caso de incumplimiento.

Pero corresponde aplicar este artículo cuando se trate de un tributo que se encuentra determinado y para cuya cancelación se utiliza un medio de pago cuestionado. En cambio la ley 25.345 prevé la aplicación de este procedimiento para reclamar una diferencia de impuesto por la impugnación de algún comprobante de adquisición de bienes o servicios, en razón de no haber cumplido, para su cancelación, con la utilización de los medios de pago previstos por el art. 1º de la propia ley.

En el primer caso no existe actividad determinativa del fisco, en cambio en la ley Antievasión, el fisco debe proceder a determinar un nuevo tributo por considerar impugnable el determinado por el contribuyente.

Cabe incorporar aquí el concepto de acto administrativo al considerarlo como la decisión general o especial de una autoridad administrativa, en el ejercicio de sus propias funciones, y que se refiere a derechos, deberes, e intereses, de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas. Se lo puede definir también como⁹ “toda declaración unilateral de voluntad realizada en el ejercicio de la función

⁹ Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo Tomo 3 El Acto Administrativo. 9ª Edición Buenos Aires F.D.A 2007

administrativa que produce efectos jurídicos individuales de forma inmediata.”

Tal como lo establece la Ley 19.549 del 03/04/1972 de Procedimientos Administrativos, en sus artículos 14 y 15:

Artículo 14 Nulidad.:

El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos:

a) Cuando la voluntad de la Administración resultare excluida por error esencial; dolo, en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes inexistentes o falsos; violencia física o moral ejercida sobre el agente; o por simulación absoluta.

b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado.

Artículo 15 Anulabilidad.:

Si se hubiere incurrido en una irregularidad, omisión o vicio que no llegare a impedir la existencia de alguno de sus elementos esenciales, el acto será anulable en sede judicial.

La nulidad en materia de actos administrativos afecta a los actos con defectos en sus elementos esenciales. En vicios manifiestos de estos elementos. Estos actos no son susceptibles de ser confirmados por la administración. Cuando la nulidad de un acto se produce, no se está constituyendo en ese momento, sino que desde el momento en ser dictado ha sido nulo, no debiendo haber desplegado sus efectos.

En cambio, se puede decir que los actos en los que encontremos un vicio no manifiesto, serán anulables. En estos casos la Administración podrá convalidar el acto si hace corrección de los vicios que lo afectan. A diferencia de la nulidad, la anulabilidad se constituye cuando es declarada por el órgano que la dictó.

“El acto administrativo dictado por una autoridad competente, una vez perfeccionado, puede ser recurrido por el interesado ante la propia Administración. Cuando la impugnación se materialice en sede administrativa, nos encontraremos frente a los recursos, que representan verdaderos procedimientos administrativos mediante los cuales los

administrados proceden a defender sus derechos respecto de la Administración Pública, agotándose de tal manera la vía administrativa antes de ocurrir a la sede judicial."¹⁰

Cabe aclarar, sin embargo, que, tal cual lo establece el Decreto Reglamentario de la Ley de Procedimientos Administrativos en su art. 80, "Las medidas preparatorias de decisiones administrativas, inclusive informes y dictámenes, aunque sean de requerimiento obligatorio y efecto vinculante para la Administración, no son recurribles."

Conceptualmente, Giuliani Founrouge y Navarrine¹¹ definen el acto determinativo 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".

En este caso, esto es, impugnación por incumplimiento de la forma de pago, el acto debe ser realizado por el Fisco, quien debería utilizar el art. 16 y siguientes de la Ley de Procedimientos. Sin embargo, mediante la Ley Antievasión se le "permite" al fisco evitar el procedimiento de oficio, y todos los pasos que ello implica, impidiendo o limitando el derecho de defensa de los administrados, a quienes se les impide el derecho de ser oídos, de aportar pruebas, etc., antes de ser intimado al pago.

Corresponde aquí agregar, que a pesar de la aplicación del artículo 14, la diferencia generada resultará apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Se tienen numerosos antecedentes por los cuales ciertos actos que si bien no son determinaciones de oficio propiamente dichas, abren la posibilidad de competencia del TFN, como por ejemplo, cualquier acto que afecte la base imponible del tributo.¹² "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, con clara explicitación de sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, liquidación e intimación del impuesto resultante"¹³

Tanto la doctrina como abundante jurisprudencia señalan que para que una determinación tributaria resulte apelable ante el TFN, debe reunir por lo menos dos condiciones. Que se intime a pagar una suma de

¹⁰ Teresa Gomez, Carlos Folco, Cuadernos de Procedimiento Tributario 2ª Edición Septiembre de 1998.

¹¹ Giuliani Founrouge, C. y Navarrine, S, "Procedimiento Tributario y Previsional", Ed. Depalma, pág. 660.

¹² "Cofirene Banco de Inversión S.A"., TFN, sala A, 06/10/97

¹³ "Robert Bosch ARgentina S.A.", TFN, sala A, 13/11/97

dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal y que el acto haya emanado de juez administrativo

La administración, en el caso que tratamos, efectúa una real actividad interpretativa y de cálculo, produciéndose una determinación tributaria que modifica en su base el impuesto declarado por el contribuyente. En efecto, para cumplir con la "... simple intimación de pago de la diferencia...", a que se refiere el art. 6° de la Resolución General 1547, la Administración debe primero impugnar los comprobantes cuya cancelación no haya sido efectuada como lo piden las normas de la ley 25.345, sacar de la base imponible del tributo declarado por el contribuyente el importe de tales comprobantes determinando una nueva base, aplicar la alícuota del tributo sobre esta nueva base, determinar la diferencia de impuesto resultante de la comparación con lo consignado en la declaración jurada presentada, y recién en esta etapa intimar el monto resultante.

Cabe mencionar aquí, la jurisprudencia más importante en relación con el tema en tratamiento:

"Miguel Pascuzzi e hijos S.A. s/recurso de apelación IVA".¹⁴

La firma Miguel Pascuzzi e hijos S.A. interpone recurso de apelación contra el acto emanado de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS-DGI, por el cual se le intima el pago de una suma de dinero en concepto de saldos de declaraciones juradas por IVA.

La actora establece en la apelación que la nota recurrida carece de fundamentos normativos ni dictamen jurídico previo, hace referencia a una orden de intervención, producto de una auditoria fiscal por el IVA sobre los períodos fiscales antes señalados. Agrega que presentó las declaraciones juradas de IVA con saldos a su favor, sin deuda sobre el impuesto, y concluye que los saldos a favor, expuestos en las declaraciones juradas, difieren de los importes intimados. Desconoce, por ende, el origen de dichos importes, los cuales -entiende- no derivan de sus declaraciones juradas que hasta la fecha no fueron impugnadas.

Se plantea, como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de nulidad, en razón de que la nota recurrida choca con los procedimientos legales establecidos en la ley 11.683, para efectuar una determinación de deuda, de acuerdo con sus arts. 16 y siguientes. Agrega que el fisco no le otorgó vista de las actuaciones administrativas, quitándole la posibilidad de ejercitar su derecho de defensa.

¹⁴ "Miguel Pascuzzi e hijos S.A. s/recurso de apelación IVA". Tribunal Fiscal de la Nación, sala A, 14/9/2004.

Considera inaplicable la ley 25.345. En relación con esto, agrega que la nota recurrida no posee fundamentos normativos ni dictamen jurídico previo. Sostiene que únicamente refiere a una orden de intervención, evidenciando que la apelante estuvo sujeta a una auditoría fiscal por IVA relativa a los periodos antes señalados.

Como dijimos plantea la excepción de nulidad; solicita su tratamiento como de previo y especial pronunciamiento. Expone que la nota recurrida es consecuencia de la violación abierta y evidente de los procedimientos legales establecidos en la ley 11.683, para arribar a una determinación de deuda conforme lo establecen los arts. 16 y siguientes.

Por su lado, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS-DGI opone, como de previo y especial pronunciamiento, la excepción de incompetencia, en razón de que la nota recurrida no es una determinación de oficio que establezca tributo, ajuste quebranto, o imponga multa, sino que sólo es una intimación administrativa. Dice, además que sólo ha existido una fiscalización acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la actora y una intimación administrativa.

La inspección de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS, al detectar compras cuyos pagos no reunían los requisitos legales antes indicados, consideró improcedente el cómputo de los créditos fiscales respectivos y confeccionó las consecuentes declaraciones juradas rectificativas.

Con respecto a la sentencia corresponde analizar por separado el voto de los vocales Ignacio Buitrago y José Bosco por un lado, y el de Ernesto Celdeiro por el otro.

Los Dres. Bosco y Buitrago se pronunciaron primeramente sobre la incompetencia planteada por el Fisco Nacional para que el Tribunal Fiscal resuelva en la presente causa, señalándose, lo siguiente:

Enunciaron una serie de fallos relacionados con el concepto de "determinación" para **arribar a la conclusión de que la materia en discusión en autos conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute es la veracidad de las operaciones conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible.**

Al elaborar esta conclusión, los vocales -Dres. Bosco y Buitrago- declararon la competencia del Tribunal para entender en estas actuaciones.

Con respecto a la excepción de nulidad planteada por la actora los mismos vocales consideraron que no le asiste razón en cuanto sostiene la inaplicabilidad al presente caso de las previsiones de la Ley 25.345, en principio, desde que la inaplicabilidad no puede sustentarse en la circunstancia de que no se derogara simultáneamente el art. 34 de la Ley 11.683 que fuera incorporado a la misma por la Ley 24.765.

Opinan que a los fines del dictado del acto en cuestión el Fisco se ciñó a la aplicación de las disposiciones de la referida Ley 25.345 las que, en forma expresa, disponen la inaplicabilidad de los procedimientos establecidos en la ley de rito a partir de los arts. 16 y siguientes a los fines de llevar a cabo una determinación de oficio. Frente a ello, debe señalarse que "este Tribunal no puede obviar la aplicación de normas expresas de la ley", siendo que la declaración de nulidad por el motivo expuesto implicaría expedirse sobre la validez constitucional de la ley, aspecto que le está vedado por el art. 185 de la Ley 11.683 del texto vigente.

Los doctores Bosco y Buitrago ponen de manifiesto las objeciones constitucionales que les merece el mecanismo instrumentado por la Ley 25.345 ya que el art. 2º crea una presunción absoluta -en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos acreditar la veracidad de las operaciones lo cual implica, por un lado el 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; y por el otro, puede 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.

Por lo expuesto, los vocales rechazaron la excepción de nulidad interpuesta por la actora, con costas.

Por su parte el Dr. Celdeiro, compartió la primera conclusión de los vocales Bosco y Buitrago, declarando la competencia del Tribunal Fiscal en estas actuaciones.

No obstante, para resolver la nulidad planteada, el Dr. Celdeiro discrepó con la decisión de la mayoría basado en lo siguiente:

Una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia, aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes.

Considera que la "ley especial" es la ley de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo art. 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" 25.345 ya que aquel permite el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas.

La garantía constitucional de la defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a que 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.

Al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones el Fisco Nacional ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha conculcado el derecho a ofrecer y producir prueba.

Por ello, si se concluyó que el acto recurrido es una "determinación de oficio", el mismo debería ser nulo por cuanto se omitió otorgar la vista que establece el art. 17 de la ley de rito, privándosele de la posibilidad de ejercer su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejercer su derecho de defensa.

Por lo expuesto, sostuvo, en minoría, que le asistía razón a la apelante en cuanto a la nulidad planteada, imponiendo las costas en el orden causado atento a la complejidad de la materia venida en recurso.

Fallo "Perassi, Daniel L".¹⁵

Es competente el Tribunal Fiscal de la Nación para entender en la apelación del acto por el cual la Dirección Gral. Impositiva intimó el ingreso de saldos de la declaración jurada del impuesto a las ganancias, dado que la misma fue elaborada en el marco de una fiscalización por aplicación de las disposiciones de la ley 25.345, discutiéndose la veracidad de las operaciones que fueron canceladas en efectivo, por lo que **el procedimiento llevado a cabo por el Fisco debe ser considerado una determinación de oficio** más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia, y por lo tanto, apelable en los términos del art. 159 de la ley 11.683. (del voto del doctor Buitrago según la doctrina sentada en "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.").

La presunción del art. 2 de la Ley Antievasión

Antes de abocarnos al análisis del art. 2 de la Ley Antievasión, veamos un poco de teoría sobre las presunciones.

¹⁵ Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, "Perassi, Daniel L", 22/08/2006.

Podemos definir¹⁶ a la presunción como un "proceso lógico conforme al cual, acreditada la existencia de un hecho - el llamado hecho base -, 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."

Las presunciones se pueden clasificar como simples y legales. Las legales a su vez, se pueden dividir en relativas o "juris tantum" y absolutas o "juris et de jure", en relación a si admiten o no prueba en contrario.

Como vimos, en el primer párrafo del art. 2º de la Ley Antievasión, se crea una presunción legal absoluta, al disponerse que en los casos en que no se utilicen los medios de pago contemplados en el art. 1º, se impedirá el cómputo de los efectos tributarios derivados de las operaciones en cuestión, aun cuando los contribuyentes y responsables acrediten la veracidad de ellas.

Como bien establece Eduardo A. Christensen, "Se ha creado una presunción iuris 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".¹⁷

O sea, que por el mero incumplimiento formal de la obligación de realizar el pago de una forma particular, la norma genera consecuencias desmedidas al imponer una carga tributaria al adquirente. Se convierte entonces en una presunción absoluta muy particular, ya que parte de un indicio comprobado, como es la no utilización de un medio de pago, presumiendo la inexistencia de la operación.

Es por esto que, como dice Arístides Corti, "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 gravar una riqueza que la ley presume existente, pero que en realidad no existe."¹⁸

¹⁶ Asorey, Rubén O. "Presunción y ficción: Notas informales sobre una cuestión esencial", Bolletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Junio de 1999, pág. 65

¹⁷ Christensen, Eduardo A. "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio". Periódico Económico Tributario N° 226. Lexco Fiscal 2001"

¹⁸ Corti, Arístides, "De los principios de justicia...", Ed. Depalma, Bs. As. 1984.

Pero no solo el principio de capacidad contributiva puede verse vulnerado. Una presunción absoluta incide también en los principios de igualdad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica y razonabilidad.

Al respecto expresa Germán Bidart Campos que "la mera legalidad es insuficiente si el contenido de la actividad estatal - legislativa, ejecutiva o judicial - no es justa. La legalidad es el principio formal; la razonabilidad es sustancial".¹⁹

Podemos aquí también llegar a la definición que nos da Linares respecto del principio de razonabilidad de las leyes, entendido como "una exigencia referida a la ley que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción establece dicho acto."²⁰

En el caso que nos ocupa, no existe la equivalencia mencionada por Linares, ya que su aplicación deriva en un mayor impuesto a cargo del contribuyente o responsable, que se origina, por ejemplo, en el no cómputo de una deducción en el impuesto a las ganancias, o de un crédito fiscal en el impuesto al valor agregado produciéndose una especie de sanción, un castigo patrimonial para el contribuyente que debe hacer frente a una modificación de la base imponible afectándose también el respeto a su capacidad contributiva.

Se detallan fallos relacionados con el tema:

Fallo "Rappen Automotores S.A.". ²¹

La firma Rappen Automotores S.A. inició acción meramente declarativa para que se determine su obligación frente al Impuesto al Valor Agregado y a las Ganancias en tanto el Fisco había impugnado las operaciones de compras realizada a consumidores finales, al considerar que los vendedores no revestían aquella condición, y una serie de operaciones canceladas mediante depósito en entidades bancarias. **El fallo estableció que corresponde declarar la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345 en cuanto impide, a quien no utiliza los medios de pago establecidos en el art. 1° de la citada ley, acreditar la veracidad de las operaciones, pues, crea una presunción absoluta que implica un**

¹⁹ Bidart Campos, Germán, "Derecho Constitucional", tomo I, pág. 228 y sigtes. y tomo II, pág. 118.

²⁰ Linares, Juan Francisco "Razonabilidad de las leyes" pág. 29.

²¹ "Rappen Automotores S.A. c. ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS-DGI". Juzgado Federal de 1a Instancia de Río Cuarto. 13/03/2007.

cercenamiento al derecho de defensa, pudiendo llegar a desconocerse el principio de capacidad contributiva, en tanto esa imposibilidad puede implicar un incremento de la tasa efectiva del impuesto al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, pese a demostrarse la veracidad de las operaciones.

En el fallo se estableció que la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS no es el ente facultado para reglamentar la ley 25.345, según su art. 11, e inclusiva para el supuesto que así fuese, las previsiones contenidas en la Res. General 1547 exceden holgadamente el marco reglamentario facultado por el art. 99, inc. 2º, de la Constitución Nacional. Consecuencia de tal actividad estatal es que devino en la especie aplicable el art. 2º de la ley atacada, con los perjuicios señalados en la demanda, y acabadamente acreditados en la especie desde la representación legal de la parte actora. Por lo tanto, se declaró la inconstitucionalidad de tal Resolución General y el art. 2º de la ley 25.345, en cuanto restringen la posibilidad de computar como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios los pagos realizados, en este caso, sin cumplir con las formas exigidas por el reglamento del art. 1º de la ley 25.345. En su lugar se deben aplicar las normas del art. 34 de la ley 11.683, y para el caso de impugnación de declaraciones juradas, es procedente lo dispuesto por el art. 16 de la ley 11.683.

Fallo "Epuyen S.A." ²²

En este caso, la firma, en carácter de actora presentó recurso de apelación ante la Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, por considerar que el fallo de primera instancia no manifestó la inconstitucionalidad del art. 2º de la ley 25.345, Res. General 1547 (Administración Federal de Ingresos Públicos) y normas complementarias. La actora se agravió también por la falta de tratamiento de la prueba de la incompatibilidad de las normas con los principios constitucionales. Sostiene la irracionalidad de la norma en crisis, porque niega la posibilidad al sujeto pasivo de demostrar la veracidad de la operación. Expresa que también se ha omitido analizar la violación al principio de la capacidad contributiva —cita jurisprudencia de esta Cámara en la que se determinó la imposibilidad de gravar ganancias ficticias—, la violación del derecho de defensa y debido proceso —al prohibir acreditar la veracidad de las operaciones— y la contradicción en que incurre el Fisco al impugnar las compras de pescado como gastos para ser deducidos del impuesto a las ganancias y tener esas mismas operaciones como válidas para exigir al contribuyente retenciones en IVA y Ganancias. Explica que la

²² Epuyen S.A. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos. Cámara Federal de Apelaciones de Paraná. 14/11/2006.

Ley Antievasión se opone al art. 34 de la ley 11.683, que si bien condiciona algunos efectos tributarios a la utilización de determinados medios de pago, da la posibilidad de "acreditar la veracidad de las operaciones", opina que esta norma por su especialidad prevalece sobre la Ley Antievasión.

Por su parte, la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS hace referencia a que dentro del marco de la solicitud de reintegro por exportaciones presentada por la firma, se inició una fiscalización en razón de haberse detectado incumplimientos a lo dispuesto por la ley 25.345, específicamente en relación a las operaciones de compra de pescado de río, ya que los pagos fueron realizados en efectivo y por importes que superaban los \$1.000. Advierte que estos pagos no podían ser deducidos como gastos en la liquidación del impuesto a las ganancias período 2003, poniéndose a disposición del contribuyente las planillas con el detalle de los pagos impugnados, bajo apercibimiento de la aplicación del art. 14 de la ley 11.683. En relación a los agravios expresados, centraliza la cuestión en la razonabilidad de la exigencia contenida en la Ley Antievasión teniendo presentes sus fines y la posibilidad de cumplimiento. Asimismo, 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. En cuanto a la falta de tratamiento de determinadas cuestiones por el sentenciante, aduce que se dejaron de lado consideraciones irrelevantes para la solución de la causa.

Finalmente la Cámara concluye que: "El alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación. La interpretación de las leyes impositivas debe atenderse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal."(PET 2002, Doctrina Jurisprudencial, pág. 537).

En virtud de lo dicho este principio relevante puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en la que se basa. Por lo demás, 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.

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.

El art. 1º de la ley 25.345 al privar de efectos entre partes a los pagos hechos sin las formas mencionadas se introduce en cuestiones que se encuentran reguladas en el Código Civil. Porque si a los efectos fiscales se prefieren ciertos medios acreditativos, tal requisito no debe ampliarse a los efectos entre las partes, materia que, como se ha dicho, tiene su propia regulación en cuanto a la prueba de pago.

En definitiva, el art. 2º de la ley 25.345 al contradecir al art. 34 impidiendo la prueba de la verdad, resulta inconstitucional.

Por lo expuesto, se resuelve: 1.- Admitir el recurso de apelación interpuesto y revocar la sentencia de fs. 75/80. 2. Hacer lugar a la acción interpuesta por Epuyen S.A., declarando la inconstitucionalidad del primer párrafo, in fine del art. 2º de la ley 25.345, en cuanto expresa "aun cuando éstos acreditaran la veracidad de las operaciones".

Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación

El art. 159 de la ley 11.683 establece claramente el monto y la materia de la competencia impositiva y aduanera que tiene el Tribunal Fiscal:

a) Apelaciones contra las resoluciones de la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS que determinen tributos y sus accesorios, en forma cierta o presuntiva, o ajusten quebrantos por importe superior a dos mil quinientos pesos (\$ 2.500) o siete mil quinientos pesos (\$ 7.500) respectivamente.

b) Apelaciones contra las resoluciones que impongan sanciones por importe superior a dos mil quinientos pesos (\$2.500).

c) Apelaciones contra las resoluciones denegatorias dictadas por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS-DGI en reclamos por repetición de impuestos, en caso de pago espontáneo, y las demandas directas por repetición de impuestos por un importe superior a dos mil quinientos pesos (\$2.500).

d) Los recursos por retardo en la resolución de reclamos de repetición radicados ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS

PÚBLICOS, luego de transcurridos tres meses de interpuestos y mediando silencio en la administración.

e) Recursos de amparo por mora.

f) En materia aduanera, el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION será competente para conocer de los recursos y demandas contra resoluciones de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que determinen derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones -excepto en las causas de contrabando-; del recurso de amparo de los contribuyentes y terceros y los reclamos y demandas de repetición de derechos, gravámenes, accesorios y recargos recaudados por la ADMINISTRACION FEDERAL como también de los recursos a que ellos den lugar

Este artículo es el aspecto medular del Título II ya que describe la competencia de manera inequívoca.²³

El espíritu de este artículo es el de poner un límite a la competencia del Tribunal y que no resulte afectado por un exceso de pequeñas reclamaciones que perturbarían su labor sustancial.²⁴

Cabe efectuar la aclaración de que para que un acto resulte apelable, debe tratarse de un acto administrativo determinativo de materia tributaria: si no reúne esa condición, se producirá la incompetencia. La declaración de incompetencia no implicará una declaración sobre la competencia de otro órgano administrativo, en virtud que los conflictos de este tenor sólo se dan entre órganos jurisdiccionales o administrativos entre sí.

Como ejemplos de los actos administrativos que quedan al margen de la competencia, el ex Presidente del Tribunal, Dr. Agustín Torres, cita:²⁵

a) las denegatorias de pedido de prórroga para ingresar impuestos o retenciones;

b) la intimación de pago formulada sobre la base del impuesto auto declarado y no ingresado por el contribuyente;

²³ GOMEZ, Teresa y FOLCO, Carlos María, "Procedimiento Tributario. Ley 11.683 - Dec. 618/97", 2º edición, La Ley, Buenos Aires, 2004, pág. 551.

²⁴ Giuliani Founrouge y Navarrine. "Procedimiento tributario y de la seguridad social", octava edición, Depalma, Buenos Aires, 2001, pág. 671.

²⁵ TORRES, Agustín, "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina", Revista Euro americana de Estudios Tributarios, Madrid, 1999, pág. 30 y siguientes.

c) las denegatorias de transferencias de saldos a favor o pedidos de compensación (5);

d) el cuestionamiento de una liquidación de intereses cuando no se discute, simultáneamente, la procedencia del gravamen (ello en virtud de la reforma introducida por ley 23.871 al actual art. 76 de la ley 11.683);

e) el debate sobre una intimación de anticipos u otros pagos a cuenta, el cual será recurrido mediante el recurso de apelación ante el Director General previsto en el art. 74 del reglamento de la ley 11.683 (DEC. 1397/79);

f) las intimaciones de pago derivadas de rechazos de diferimiento de impuestos (autos "Gráfica Ares", 26/12/1988);

g) los decaimientos de beneficios promocionales que tienen tratamiento especial de impugnación y que han sido objeto de críticas (el Tribunal se declaró incompetente en los autos "Cordonsed", 1/12/1993). Las intimaciones de tributos de un régimen promocional son de naturaleza no determinativa (art. 14 de la ley 11.683), y por ello despojan de competencia al Tribunal;

h) el decaimiento de regímenes de facilidades de pago (6);

i) el acto administrativo por el cual la Administración Fiscal reclama la devolución de un reintegro efectuado en exceso por el fisco al contribuyente (autos "Cresol S.A." y "Friar S.A.", 27/12/1995);

Sin embargo, existen fallos por los cuales el Tribunal se resiste a sentirse limitado en su competencia, sobre todo en lo que se refiere a caducidades. Por ejemplo:

"El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para intervenir en la apelación del acto por el cual la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS-DGI declara el decaimiento de un régimen de facilidades de pago, desde que encuadra en la previsión del inc. b) Del art. 159 de la ley 11.683 -t.o. 1998- dado que debe considerarse equiparado a una sanción en los términos del art. 165 de la citada norma" (del voto en disidencia del doctor Brodsky, "Rosales, Raúl A", 6/2/2004)

"El Tribunal Fiscal de la Nación resulta competente para intervenir en la apelación de la resolución de la Dirección General Impositiva que comunica la caducidad de un plan de facilidades de pago, intimando el ingreso de las sumas adeudadas con sus respectivos intereses, desde que encuadra en la previsión del art. 141, inc. b), de la ley 11.683 -t.o. 1978 y

modif.- pues nada hay en el texto legal que permita excluir de su régimen a sanciones como la apelada, cuyo carácter pecuniario no ofrece diferencias respecto de las multas aplicadas en ocasión de otros incumplimientos".²⁶

"Toda impugnación del crédito o monto imponible originariamente declarado participa de la naturaleza de la determinación de oficio y habilita la competencia del Tribunal Fiscal, en tanto no admitirlo comporta una verdadera arbitrariedad, pues le bastaría al Fisco Nacional negar sin fundamento jurídico la conversión de quebrantos, para afectar el derecho de defensa del contribuyente".²⁷

Fallo Viguié, Eduardo Luis.²⁸

Un contribuyente apeló la intimación al ingreso del impuesto a las ganancias determinado por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS como consecuencia de impugnar las deducciones de gastos superiores a \$1.000 que fueron abonados en efectivo. Si bien el fisco opuso la excepción de incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación, éste por mayoría habilitó la instancia.

Corresponde habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en el recurso de apelación interpuesto contra la intimación al ingreso de las diferencias del impuesto a las ganancias proveniente de operaciones comerciales donde no se dio cumplimiento a lo prescripto por la ley 25.345, puesto que el mecanismo determinativo especial previsto en la ley denominada ley antievasión que soslaya la intervención del citado Tribunal no resulta admisible por ser contrapuesto a los derechos consagrados en el art. 8 del Pacto de San José de Costa Rica. (Del voto del doctor Brodsky)

²⁶ "Fabripack S.A.", 27/2/2004, sala C, voto coincidente de los doctores Wurcel y Urresti.

²⁷ "Cofirene Banco de Inversión S.A." (sentencia de la sala A, el 6/10/1997, en el expediente 13.942-I).

²⁸ Tribunal Fiscal de la Nación, sala D "Viguié, Eduardo Luis", 09/11/2006.

CONCLUSIONES

Hemos realizado hasta aquí un apretado análisis de la normativa y la jurisprudencia relacionada con el tema que nos ocupa. Con los últimos fallos de la justicia se pueden ir elaborando algunas conclusiones respecto de lo que va a ir sucediendo con la normativa actualmente vigente.

Como ya se comentó perdió validez la Res. General 151, que fuera el primer cuerpo normativo vigente sobre esta temática, por el cual cuando un pago superase la suma de diez mil pesos debía ser cancelado con algunos de los mecanismos allí determinados.

Se determinó la inconstitucionalidad del art. 2º primer párrafo de ley 25.345, que contenía disposiciones similares, con la reducción del importe de la operación realizada a \$1.000 y que, como singular agravante, estableció que los pagos no efectuados de acuerdo con lo allí estipulado, tampoco serían computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios por parte del contribuyente o responsable, aun cuando éstos acreditaran la veracidad de las operaciones. En esos casos, dice la ley, se aplicará el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683, con lo cual el fisco resulta habilitado para intimar e iniciar ejecución judicial de cobro (sin necesidad de determinar de oficio la obligación

Y la Res. General 1547, que fijó condiciones y que, como vimos, fue declarada su inconstitucionalidad.

Por otro lado se determina también que: la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS no es el ente facultado para reglamentar la ley 25.345, sino el Banco Central de la República Argentina; y que el art. 34 de la ley 11.683 tiene preeminencia por sobre la ley 25.345 y la Res. General 1547, con la cual se pretendió reglamentarla.

Observamos una excesiva intervención del Estado en la libertad de contratación de los particulares, pretendiendo avanzar sobre la voluntad de las partes con medidas instrumentales absolutamente antinaturales y contrarias a la realidad comercial.

Vemos también una modificación de la legislación de fondo, esto es, el Código Civil, incorporando requisitos que generan consecuencias carentes de razonabilidad.

Se crea una presunción absoluta que se basa en un incumplimiento formal que por sus efectos puede generar una situación jurídica distinta de la real

Se vulnera la garantía constitucional del debido proceso, al ignorar la norma cuestionada el procedimiento de determinación de oficio contemplado en el art. 16 de la ley 11.683 y disponer, en su lugar, la intimación directa del ajuste tributario.

Por lo expuesto, nos encontramos en presencia de una normativa absolutamente opuesta a la Constitución, por afectar no sólo a los principios constitucionales de justicia tributaria: igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad y capacidad contributiva, sino también a la garantía de razonabilidad y al principio de seguridad jurídica.

Por último, corresponde efectuar un comentario respecto a la intervención del Tribunal Fiscal. Se dice y con razón que la causa principal de la creación del Tribunal Fiscal de la Nación fue darles la posibilidad a los contribuyentes de la apelación, con efecto suspensivo, de la resolución administrativa dictada. Tal cual lo establece el art. 167 de la Ley de Procedimientos Tributarios, se abre la posibilidad del efecto suspensivo por la parte de la determinación de oficio que fue apelada.

La normativa actual, en lo que se refiere al tema que nos ocupa, como está presentada, carece absolutamente de esa posibilidad, quedando abierta únicamente la posibilidad de pagar y efectuar el reclamo de repetición acudiendo a la vía judicial. Como sabemos, la regla del "solve et repete" se encuentra en franco abandono en el derecho comparado, constituyendo un privilegio injusto a favor del fisco.

Es por ello que adquiere suma relevancia la posibilidad de considerar la determinación del fisco como determinación de oficio y habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en los recursos de apelación que se pudieran presentar.

C.P. Humberto Alejandro Niveiro
DNI 17.147.032

BIBLIOGRAFÍA

- Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones)
- Resolución General (Administración Federal de Ingresos Públicos) 1547.
- Ley 25345.
- Manual de Obligaciones de Guillermo Borda. Ed. Perrot. Bs.As.
- Doctrina Tributaria ERREPAR.
- Periódico Económico Tributario. Lexco Fiscal.
- Derecho Tributario General de José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé. Ediciones Depalma Buenos Aires 1995.
- La Autonomía del Derecho Tributario de Horacio A. García Belsunce. Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires – 1996.
- Derecho Financiero de Carlos M. Giuliani Founrouge. Ediciones Depalma Buenos Aires 2001.
- Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario de Héctor B. Villegas. Editorial Astrea Buenos Aires 2003
- "El procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Agustín Torres. Revista Euro americana de Estudios Tributarios. Madrid. 1999.
- Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente de José Osvaldo Casás. Dirección Editorial Rubén Villela. 2002
- Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social de Carlos Giuliani Fonrouge y Susana Navarrine. Ediciones Depalma. Buenos Aires 2001
- Derecho Constitucional Tributario de Rodolfo Spisso. Ediciones Depalma Buenos Aires. 2000.
- Derecho Constitucional. Germán Bidart Campos. Ediciones Depalma.
- Razonabilidad de las leyes. Linares, Juan Francisco. Ediciones La Ley.
- Procedimiento Tributario de Teresa Gómez y Carlos María Folco. Ediciones La Ley. 2004

- Artículos doctrinarios.
- Fallos.

INDICE

Introducción	1
Legislación vigente	3
Análisis de la legislación vigente	8
- Concepto de Pago	8
- La colisión de normas	11
- Aplicación del art. 14 de la Ley de Procedimientos Tributarios	14
- Presunción del art. 2º de la Ley Antievasión	20
- Competencia del Tribunal Fiscal de la Nación	25
Conclusiones	29
Bibliografía	31