

POST-GRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN
PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y LEY PENAL
TRIBUTARIA Y PREVISIONAL

TESIS FINAL

**IDONEIDAD JURÍDICA DE LA RESTRICCIÓN DE LOS
MEDIOS DE PAGO COMO INSTRUMENTO ANTIEVASIÓN
FISCAL. ANÁLISIS DE SU JUSTIFICACION Y DE SU
VALIDEZ DESDE EL PUNTO DE VISTA CONSTITUCIONAL**

ALUMNO: C.P. ESTEBAN D. OLIVÉ

INDICE:

A- ANALISIS FORMAL

A 1- FACTURACIÓN VS. COMPRAVENTA

A 2- EXISTENCIA DE LA OPERACIÓN. PROBANZA

A 3- LÍMITES A LA RAZONABILIDAD

B- ANALISIS DE FONDO

B 1 - TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

B 2 - PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA

B 3 - RAZONABILIDAD DE LAS LEYES. SOLVE ET REPETE.

B 4 - SEUDO DETERMINACION DE TRIBUTOS

B 5 - REALIDAD ECONOMICA.

B 6 - INCONSTITUCIONALIDAD

C- OPINIONES ENCONTRADAS

D- CONCLUSIÓN

E- CITAS Y BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION:

Se trata de dilucidar la posición en que nos encontramos en materia de colisión de normas y de procedimientos, a efectos de conocer cuáles son las reglas de juego y evitar que -una vez más- el Estado avasalle nuestros derechos, a través de normas que sólo tienen un fin meramente recaudatorio y con la equívoca idea que el fin justifica los medios.

A- ANALISIS FORMAL

A 1- FACTURACIÓN VS. COMPRAVENTA.

¿Puede existir una compraventa o locación o prestación de servicios sin comprobante alguno?. Sí. Según el derecho comercial, la compraventa es independiente de la formalidad de la documentación, de la cual, en todo caso, se ocupará el derecho tributario.

Dice el Código de Comercio en su artículo 450: “La compraventa mercantil es un contrato por el cual una persona sea o no propietaria o poseedora de la cosa objeto de la convención, se obliga a entregarla o hacerla adquirir en propiedad a otra persona, que se obliga por su parte a pagar un precio convenido y la compra para revenderla o alquilar su uso.”

Sostiene Adalberto Dalmasio(1^o) “...para el Derecho Comercial la entrega de la mercadería y/o la emisión del remito y/o de la factura sólo representan la prueba del principio de ejecución del contrato y de la existencia del mismo, pero el contrato de Compraventa se perfecciona por el sólo consentimiento de las partes, con prescindencia de la entrega de los productos o de la emisión o no de dichos documentos”.

Ahora bien, a contrario sensu, ¿puede haber una factura emitida por una compraventa o prestación o locación de servicio inexistentes?

Del que, en virtud,

obligado a pagar?

Obviamente que sí: la factura por sí sola no acredita la autenticidad de una operación; solo es el medio de instrumentación. A título ilustrativo, en el fallo “Bertoli Zimmerman, Hugo José c/ Schachmann, Miguel C. s/ Apelación”, bajo la figura de responsable solidario encontramos a un profesional que entregaba a un cliente facturas apócrifas por operaciones irreales, y este las registraba y computaba en sus declaraciones juradas(2).

Ingresando en el análisis de la legislación tributaria, vemos que para el correcto cómputo del crédito fiscal en IVA, el artículo 12 de la ley del impuesto aclara que: “Del impuesto determinado por aplicación de lo dispuesto en el artículo anterior (Débito Fiscal) los responsables restarán: a) El gravámen que, en el período fiscal que se liquida, se les hubiera **facturado** por compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios.” Por lo tanto, la ley de IVA solo hace mención de la documentación, abstrayéndose de la realidad económica de la operación.

Sin embargo, la Ley de Procedimiento Fiscal Nro. 11683, en su artículo 33, reza: “Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o registros...” y que “...todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas.” A continuación, bajo el título de facultad de la Administración Federal de Ingresos Públicos, en su artículo 34, enuncia “Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos 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.”

Del juego armónico de estos artículos se desprende que el contribuyente está obligado a registrar las operaciones y que estas deben tener respaldo

documental. Sólo así surtirá efecto el crédito o deducción impositiva buscada, sin olvidar que esta documentación descansa, finalmente, sobre la prueba que pueda el contribuyente producir a solicitud de la Administración, a fin de demostrar la veracidad de la operación o transacción en cuestión.

En resumen, un comprobante respaldatorio de una operación:

1. Debe estar emitido de acuerdo con la R.G. A.F.I.P. 1415/03, conteniendo todos los datos allí descriptos;
2. Debe estar instrumentado (en caso de pago y en el supuesto de corresponder) de acuerdo con la R.G. A.F.I.P 1547/03 y Ley de Prevención de la Evasión Fiscal N° 25345.

Atendiendo a la R.G. 100/98 ut-supra mencionada, volvemos a guiar nuestros pasos hacia el fondo de la cuestión cuando enuncia, en su artículo 41 in fine: "A su vez, los responsables que pretendan que se les reconozca el cómputo de los conceptos invalidados mencionados en el primer párrafo, deberán acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados".

A 2- EXISTENCIA DE LA OPERACIÓN. PROBANZA.

Para poder apreciar en profundidad el fin de la presente tesis, debemos ser realistas y comprender que, en un caso como el de “Laboratorios Bhaer S.R.L.”(3), ante semejante desprolijidad y desapego total de las conductas bien direccionadas, el accionar de la AFIP no merece tacha alguna. Sin embargo, en el texto del fallo citado, se aclara que “... el Fisco Nacional basó su accionar en una estricta aplicación de normas legales...”, intentando justificar el resultado del procedimiento en la legalidad del mismo. Hemos de tener en cuenta que, ante la voracidad fiscal del Estado, muchas veces los contribuyentes se encuentran frente a situaciones en las que les corresponde obrar como agentes de aquel cuando, en puridad, sólo se están cubriendo los baches que el mismo Fisco no puede reparar. A decir verdad, el propio Fisco pasa a convertirse en presa de su propia maraña de normas y tributos, lo que redundará en la imposibilidad física de verificar concienzudamente el universo de contribuyentes existente.

Si no olvidamos este concepto, y no perdemos de vista la inversión de la carga de la prueba que campea en el derecho tributario, más de una vez nos vamos a encontrar con grandes dificultades probatorias. Si a ello le sumamos la lentitud de la AFIP rayana al momento de la prescripción de la obligación fiscal, el cocktail puede resultar explosivo en lo que atañe a la probanza de cualquier operación, por más real que esta fuere.

Pero bien, está claro que la factura en sí misma no tiene entidad suficiente para generar crédito fiscal si no posee sustento en la realidad económica.

Ahora bien, un error formal que compete al proveedor o la forma de pago utilizada puede disparar con el sólo amparo del precepto normativo de una ley o resolución, la costosa tarea de lograr la prueba de aquella.

¿Dónde está situado el límite entre la razonabilidad y la pretensión fiscal que

todos actuemos de inspectores?.

Refiriéndose a la creciente carga de tareas volcada por la Administración en cabeza de los contribuyentes, V. Oscar Díaz dice(4) “El problema adquiere otra dimensión cuando dichas normas se transforman en cargas permanentes y adquieren el carácter de actividades cuasi administrativas que originan un verdadero endoso de actividades oficiales al sector privado”.

Agrega A. Dalmasio (5) “El comprador o locatario o prestatario deberá observar que los datos antes mencionados se encuentren consignados en la factura o documento equivalente, sin entrar a considerar si son falsos o verdaderos, salvo que la falsedad esté en conocimiento del receptor del documento, sea por connivencia o porque la irrealidad del dato no puede ser desconocidas por él. En este sentido entendemos que sería de aplicación la teoría de la apariencia del derecho, receptada en el Código Civil”.

Respecto de esta teoría, explica Chamatropulo que “...trata (...) de tutelar la expectativa confianza de los terceros de buena fe respecto de la existencia y alcance del negocio o acto, tal como se manifiesta su apariencia externa. El mencionado principio permitiría el acceso del receptor de los comprobantes falsos, a instrumentos verdaderos, porque el autor del mismo lo ha hecho cognoscible de manera que se produzca la creencia de su realidad, no estando tales receptores de buena fe en situaciones de conocer la diversidad entre la apariencia y la realidad. De allí que ellos pueden considerar el negocio o acto como efectivo...”(6)

A 3- LÍMITES A LA RAZONABILIDAD

Hasta este punto, la razonabilidad de lo normado, teniendo en cuenta el fin de dificultar el uso de documentación apócrifa, a través de medios de pagos que forzosamente dejan rastros, puede ser medianamente aceptable. Veamos las normas que receptan la lógica expresada a través del conocido principio de la realidad económica.

1) Ley 11.683, artículo 34: el que no utilice el medio de pago adecuado, verá anclado su crédito o deducción a la probanza de la operación que le dá origen.

2) R.G. 151/98 – 215/98 (hoy ambas derogadas y antecesoras de la Ley Antievasión), artículo 8° : la no utilización de los medios o procedimientos de cancelación indicados en los artículos 3° y 4°, será causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, quedando condicionado dicho cómputo a que los compradores, locatarios o prestatarios acrediten la veracidad de las correspondientes operaciones.

Críticas a un lado, estas normas dejan traslucir el fondo al cual debe apuntarse en todo proceso de fiscalización o inspección, que no es otro que el de la verdad material del caso.

Pero cuando nos encontramos ante una norma como la del artículo 2° de la Ley 25345, hoy reforzada por la R.G. A.F.I.P. 1547/03, que enuncia: “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”, el problema reviste otra gravedad.

Sobre el particular, cabe recordar que la mentada norma establece en su art. 1° - texto según Decreto N° 363/02- que: "No surtirán efectos entre partes ni frente a

terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$ 1.000 (mil pesos), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los 15 (quince) 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 realizadas 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”.

Claramente se desprende que, al impedir que los contribuyentes que no hayan utilizado los medios de pago previstos en la misma, computen créditos fiscales o gastos, aún probando la existencia de la operación, corremos el albur de estar en presencia de una norma irrazonable y violatoria del derecho de defensa en juicio y de la garantía del debido proceso, plasmados en la Constitución Nacional y recogidos por el Derecho Tributario. Es más, no sólo irrita la legislación procedimental, sino que ataca las propias normas de los tributos en juego (I.V.A y Ganancias). Recordemos que estas normas tributarias preveen la existencia de un crédito fiscal o un gasto deducible –respectivamente- ante la realización de una operación que implica una erogación por parte del contribuyente respecto de la materia relacionada con su actividad gravada o gastos tendientes a mantener y conservar la fuente generadora de ganancias gravadas. Peor aún cuando el artículo en cuestión continúa diciendo que: “En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14º de la Ley Nº 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones.”

Recordemos que el artículo 14 de la Ley 11683 dice, textualmente: “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 impropiaamente (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 16º 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”. Debemos comprender que el procedimiento plasmado en este artículo sólo está previsto para la intimación administrativa del pago, es decir, se encuentra referido a lo que antaño llamábamos la “minuta de pago de la declaración jurada” y no la parte determinativa de la materia imponible y del impuesto determinado, cuando no se han presentado las declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas.

Al efectuar el Poder Ejecutivo está presunción de derecho -que obviamente no admite prueba en contrario- cercena el derecho de defensa ínsito en todo proceso en donde se encuentre involucrado el contribuyente en situación de acusado. Al evitar la realización del procedimiento de Determinación de Oficio, que asegura el debido proceso, destruye el principio garantista que debe regir en todo Estado de Derecho y que, a su vez, se halla plasmado en la Ley 19.549 (que rige todo procedimiento administrativo), la que claramente enuncia en su primer artículo, inciso f), al normar los requisitos generales en las impulsiones o instrucciones de oficio: “Debido proceso adjetivo; Derecho de los interesados al debido proceso adjetivo, que comprende la posibilidad (...) Derecho a ser oído: De exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de la emisión de actos que se refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente. (...) Derecho a ofrecer y producir pruebas: De ofrecer prueba y que ella se produzca, si fuere pertinente, dentro del plazo que la Administración fije en cada caso, atendiendo a la complejidad del asunto y a la índole de la que deba producirse, debiendo la Administración requerir y producir los informes y dictámenes necesarios para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva, todo con el contralor de los interesados y sus profesionales, quienes podrán presentar alegatos y descargos una vez concluido el período probatorio. (...) Derecho a una

decisión fundada: Que el acto decisorio haga expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso.”

Si no se tiene presente este precepto, diría Díaz Sieiro(7) “Se vulnera el derecho de los administrados a obtener una tutela jurisdiccional efectiva, ya que la imposibilidad de recurrir las intimaciones de pago en forma previa a su cumplimiento, implica la plena vigencia en nuestro ordenamiento procesal tributario del solve et repete ya que se obliga al contribuyente a abonar la suma intimada, para luego intentar la repetición de la misma.”

Tengamos presente que remitir al artículo 14 de la 11683 implica, como ya se dijo, vedar la realización de la determinación de oficio y, por ende, impedir la utilización de los recursos previstos en el artículo 76 de la misma ley (recurso de reconsideración por ante el superior, y recurso de apelación por ante el tribunal fiscal, ambos mutuamente excluyentes), los que poseen efecto suspensivo, obligando al contribuyente a utilizar el recurso previsto en el artículo 74 de su Decreto Reglamentario (1397/79), con la concebida negación por parte del Fisco al efecto suspensivo que dicha vía residual acarrea, para luego resultar impugnabile en vía judicial (efecto devolutivo, en síntesis).

Lamentablemente, a través del estudio de otras normas, vemos que la tendencia continúa, ya que la R.G. 1351/02, correspondiente a las presentaciones que deben realizar los exportadores a fin de obtener el reintegro del crédito fiscal erogado dentro del territorio, en caso de que estos no puedan cumplimentar con los requisitos previstos, o por entenderlos inapropiados, autoriza en igual sentido al contribuyente a realizar su reclamo al sólo efecto devolutivo. A saber, el artículo 17 de la mencionada resolución prescribe: “El juez administrativo podrá detraer los montos correspondientes de los importes consignados en la solicitud de acreditación, devolución o transferencia, cuando: (...) a) Se compruebe que los agentes de retención han omitido actuar en tal carácter, respecto de los pagos correspondientes a adquisiciones que integren el crédito fiscal de la solicitud presentada. (...) b) El informe especial a que se hace referencia en el artículo 10º, inciso b), contenga los conceptos y montos observados que hayan motivado una

opinión con salvedades. (...) c) Se verifiquen inconsistencias como resultado de los controles informáticos sistematizados. Contra dichas detracciones los responsables, podrán interponer el recurso previsto en el artículo 74° del Decreto Reglamentario de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.”

En buena hora, como era de esperarse, esta postura extrema sólo cobró vida en la faz Administrativa, encontrando una rápida muerte en la esfera Contencioso-Administrativa. Así se expresó el Tribunal Fiscal en la causa “Kopruch”(8), en la cual, a pesar de no haberse utilizado los medios de pago previstos en la norma antes citada, al poder probarse la existencia de la operación, prevaleció la norma de fondo (Ley 11683, art. 34) por sobre la de forma (Ley 25345).

Nadie duda de la buena intención del legislador al incluir algunos de los requisitos necesarios para luchar contra la evasión, pero el uso indiscriminado de ellos por parte del organismo recaudador deviene en una costosa recorrida judicial del contribuyente, que no siempre se encuentra en condiciones económicas de acceder a esta etapa a efectos de lograr que se le reconozca lo que nunca debió habersele negado.

Por consiguiente, nos encontramos frente a la colisión de dos normas de igual jerarquía, pero con disposiciones opuestas, lo que abre el universo inexplorado de la supremacía de leyes. Así, podemos citar a Villanueva A., Fernández Valle R. y Mainardi K. quienes, en el Periódico Económico Tributario, expresan (9) “Reconociendo la existencia de una categoría de derecho federal o de normas especiales o específicas derivadas del derecho tributario sobre las del derecho común, ya sean de orden público o no, se han dictado los siguientes fallos: Hilandería Lujan S.A., CSJN 30/09/86, Lumicot S.A: CSJN 10/03/87, Casa Marroquín S.R.L., CSJN 31/03/87”. Ahora bien, aquí nos encontramos ante normas ambas de derecho tributario, a mi entender una de fondo (11683) y la otra no (antievación).

Citemos al Fallo Pascuzzi cuando se dijo:” En el caso de autos se observa una colisión entre lo normado por el artículo 34 de la ley 11.683 y el artículo 2º de la ley 25.345. El primero de ellos dispone que se faculta a la AFIP 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. Por su parte, el artículo 2º de la ley 25.345 establece que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a las modalidades contempladas en el artículo 1º de dicha ley no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones, agregando que en el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la ley 11.683.

Sobre el particular, cabe destacar que conforme al "principio de especialidad", una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia (*lex posterior generalis non derogat priori speciali*), aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes.

En este contexto y en cuanto a la materia controvertida, la "ley especial" es la ley de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo artículo 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" de prevención de la evasión.

No obstante, si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos eliminó la reglamentación del precitado artículo 34, con la derogación de la resolución general (AFIP) 151 y su reemplazo por la resolución general (AFIP) 1547, ello no conlleva la inoperatividad del mentado plexo legal en cuanto al ejercicio del derecho de defensa -como lo sostiene la representación fiscal-, sino todo lo contrario. El artículo 34 **prevalece por sobre el artículo 2º** de la ley 25345,

puesto que es aquél el que 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. En este sentido, es dable advertir que la importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario, en tanto no podría hablarse de orden jurídico alguno si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas. Gráficamente podemos expresarlo con el viejo adagio: "tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo".

Yo me pregunto qué pasaría si un contribuyente al cual se le impugna un crédito fiscal en IVA por no haberse cancelado una factura a través de los medios de pagos previstos, obligándolo al ingreso de la diferencia a través del proceso del artículo 14, poseía a esta fecha saldo técnico a favor para contraponer a dicho concepto, inobservando aún lo previsto en la ley del impuesto. ¿Tiene sentido obligarlo al arduo, tedioso y costoso proceso de la repetición?

Como corolario y cerrando ya el análisis formal, me gustaría extraer un párrafo del destacado tributarista V. O. Díaz (10) quien refleja a las claras mi parecer acerca del tema: "El hecho de una necesidad creciente de ingresos públicos por la vía tributaria no autoriza por sí a menoscabar los derechos de los administrados en la tarea anómala de verificación. **Ningún derecho puede ejercerse de manera irrazonable, pues lo que es irrazonable no es derecho.**"

B- ANALISIS DE FONDO

B 1 - TUTELA JURISDICCIONAL EFECTIVA

El principio de la inviolabilidad de la defensa en juicio, establecido en el artículo 18 de nuestra Carta Magna, visto desde la óptica del derecho procesal tributario, deriva en la denominada tutela judicial efectiva. Transmutado esto a la órbita de la administración tributaria, como bien sabemos, la ley 19.549, supletoria de la 11.683, por art. 116 de ésta última, establece en su art. 1º el debido proceso administrativo, símil de aquella tutela, pero en sede administrativa, que como ya expresé en detalle anteriormente, incluye: el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir pruebas para el esclarecimiento de los hechos y de la verdad jurídica objetiva y el derecho a una decisión fundada.

Ahora bien, a partir de la década del '60, con la creación del Tribunal Fiscal de la Nación, denominado en la jerga constitucional como órgano extra poder, avanzamos sobre la teoría de la división de poderes de Montesquieu, para encontramos con dependencias del Poder Ejecutivo impartiendo justicia.

A pesar de la primera impresión de falta de independencia, muy por el contrario, nos encontramos con un tribunal altamente calificado, cuya independencia no deviene ya de la estructura jerárquica o rama de dependencia en sí, sino de la especialización de sus miembros.

El acceso a este tipo de tribunales no debe ser vedado por legislación alguna.

Sabido es que el reconocimiento de facultades jurisdiccionales al T.F.N., amén de lo dispuesto en su ley de creación, obedece a la elaboración pretoriana de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, cuyo punto de inflexión puede ubicarse en el conocido precedente "Fernández Arias Contra Poggio" (11), gozando -de allí en más- de favorable acogida en innumerables pronunciamientos que remiten al mismo como determinante de una corriente jurisprudencial que pretende asegurar

una instancia judicial posterior –totalmente independiente– de revisión de las decisiones administrativas.

Esta clase de tribunales ofrece, pues, un mix entre la tutela judicial efectiva (sede judicial) y el debido proceso adjetivo (sede administrativa) que deriva en la “tutela jurisdiccional efectiva”, toda vez que sus jueces poseen jurisdicción, aún cuando se encuentren fuera del poder judicial.

No obstante, sus decisiones, en forma conjunta con las emanadas de los jueces administrativos de la A.F.I.P., deben respetar la existencia del control judicial de sus actos, mediante un juicio judicial posterior, suficiente y pertinente”. Ver en nota (12) Carlos José Dumit Vs. Instituto Nacional de Vitivinicultura”, como antecesor o disparador del famoso fallo “Lapiduz”.

Obviamente, como bien señaló la Corte en el Fallo “Roffe de Balve Amalia” (13) “...en la medida que se reconozcan facultades jurisdiccionales a organismos de la administración pública, ellos no están menos obligados que los tribunales de justicia a respetar la garantía fundamental de la defensa, que dicha fusión obliga a la imparcialidad y esta última exige la necesaria vigencia de la garantía de defensa en todas las etapas del procedimiento administrativo...”

De hecho, y en consonancia con lo expuesto, nos encontramos con una reforma constitucional operada en el año 1994, que le otorga rango constitucional (para ser más precisos, supra-legal) a determinados tratados internacionales, entre los cuales se encuentra el Pacto de San José de Costa Rica. En la nómina de materias que este contiene, por las cuales toda persona tiene derecho a ser oído por un tribunal independiente, se cuenta la materia fiscal, celosamente tutelada por casi todos los países.

En este sentido, Luis Manuel Alonso González, en su obra “Jurisprudencia Constitucional Tributaria” (14), al referirse a la consigna sub examine y en una casi inimaginable similitud de preceptos constitucionales, esboza: “...los delitos y la penas por un lado, y los tributos por el otro, son dos materias que el Estado

liberal consideró como especialmente peligrosas para dos de los valores para el más preciados: la libertad y la propiedad...”

B 2 - PACTO DE SAN JOSÉ DE COSTA RICA

Ya lo hemos adelantado: la Convención Americana de los Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en su artículo 8.1, prescribe que es necesario -para la determinación tributaria- la intervención de un tribunal independiente, competente e imparcial. De hecho, planteado el citado articulado del pacto en el caso "Microómnibus Barrancas de Belgrano" (15), la Corte "reconociendo la operatividad de la norma", señaló que no requiere de una reglamentación interna para ser aplicable a las controversias judiciales.

Este razonamiento, en perfecta armonía con el cuidado de los derechos de los administrados, y en la viva reafirmación de una Constitución Nacional material y no tan sólo formal, que sepa receptar y escuchar el latir del pueblo, acoge una teoría similar a la que dio creación al amparo en la causa "Ciri-Kot." Recordemos que el amparo no tenía regulación interna por normativa alguna y que, a su respecto, la Corte sostuvo: "...las libertades de la CN protegen al individuo sólo por estar consagradas en ella aunque no estén reguladas..."

No obstante ello, la CSJN ha ido cambiando su criterio a lo largo del tiempo.

Dice Díaz Sieiro (16) "La Cámara interpretó que luego de la incorporación del pacto a nuestro derecho interno, debe entenderse derogada toda norma que impida el acceso a la justicia sin pago previo, o sea quitándole vigencia al solve-et-repete ("C.N.C.A. Telesud S.A."). Sin embargo, en el decurso del tiempo, se restringió dicha interpretación, al entenderse que se respetaba el pacto con la intervención del T.F.N. ("C.N.C.A. Establecimientos Textiles San Andrés S.A."), ya que el acceso al mismo, a través del artículo 76 de la 11.683, otorga efecto suspensivo al correspondiente recurso.

Con posterioridad, se lo restringió aún más al insertarse la idea de tener que demostrar la imposibilidad real de poder acceder a la justicia (pago gravoso) para admitirse la operatividad ("C.N.C.A Nuevas Cristalerías Avellaneda S.A.")

Por ende, y luego de haber transitado fallos de la talla de "F. Arias", "Dumit" y "Lapiduz", llegamos a la conclusión que aquel control judicial-jurisdiccional posterior, pertinente y suficiente, implica la necesaria operatividad del mismo con efecto suspensivo.

B 3 - RAZONABILIDAD DE LAS LEYES. SOLVE ET REPETE.

Es así, entonces, que a través de la remisión de la norma en cuestión al proceso abreviado del artículo 14 y no a la determinación de oficio, nos encontramos con un tratamiento que no sólo **no** asegura el debido proceso adjetivo sino que, además, desemboca en un nuevo castigo para el contribuyente.

Las vías posibles para recurrir esa “seudo determinación”, como ya he expresado en A 3, en virtud de que no se hallan establecidas en forma precisa en la ley de rito, acaban en el recurso residual del artículo 74 del reglamento. Bien sabemos que, en este caso, y según el art. 12 de la ley de Procedimientos Administrativos, el efecto suspensivo del mismo queda acotado a la discrecionalidad del Fisco *que, como es de público conocimiento, nunca juega en favor del contribuyente en sede administrativa.*

Más aún, sin perjuicio de las posibilidades textualmente citadas por dicha norma, es muy rara la excepción en donde se otorgue el mentado efecto suspensivo al acto administrativo (ver en nota (17) *Fábrica de Instrumentos de Precisión S.A. contra el Fisco Nacional*).

Al respecto, señala Spisso (18) “...de hecho tanto la administración como el juez deben detener la ejecutoriedad del acto administrativo si se ven reconocidas algunas de las causales del art. 12 de la ley 19.549 (interés público, perjuicio grave al administrado o nulidad absoluta)...”

No obstante, la falta de efecto suspensivo no es el problema en sí; lo problemático es el desenlace, enancado precisamente en la ejecutoriedad del acto administrativo: primero pague, luego discuta.

Citando al mismo autor, “el principio de ejecutoriedad del acto administrativo (art. 12 LPA) es inconstitucional por conculcar el principio de tutela judicial efectiva. En un estado de derecho en que las personas no son súbditos deviene inadmisibles la obligación del pago de una deuda fiscal sin que exista la posibilidad de que un tribunal de justicia la evalúe, aunque sea en la suspensión de la intimación. Si el

solve-et-repete es requisito para habilitar la instancia judicial, resulta inconstitucional.”

Por tanto, no sólo es inadmisibile la exigencia del solve-et-repete, **entendido como presupuesto procesal de la acción o recurso judicial, sino también la exigencia de pago con anterioridad a que exista resolución judicial firme** en la acción promovida por el contribuyente impugnando la pretensión fiscal. Y ello porque el argumento de la larga duración de los procesos, el mero acaecimiento temporal, jamás puede ser utilizado por el fisco como disparador del cobro previo.

Continúa acotando Spisso que “se ha invocado la necesidad de asegurar la normal y regular percepción de los recursos públicos como fundamento legitimador del solve-et-repete. Sin menoscabo de ello, el instituto no guarda una adecuada y razonable relación con el fin que se le instituye (el fin no justifica los medios).

“El principio no satisface en modo alguno la prueba de razonabilidad. Las limitaciones que se impongan al ejercicio de los derechos constitucionales no sólo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objeto pretendido y no deben afectar el contenido esencial del derecho.

“Existe sin duda una evidente falta de proporcionalidad entre el objetivo perseguido de asegurar la normal y regular percepción de los tributos y el medio utilizado para ello.

No basta que el fin perseguido sea constitucionalmente lícito y que el medio sea eficaz. Este debe guardar razonable proporcionalidad con la finalidad perseguida, de modo de no ocasionar una innecesaria e irracional restricción al ejercicio de derechos constitucionales”.

Sentada la premisa “que la medida sea conducente al fin propuesto, no obsta añadir un recaudo indispensable: no debe ser el medio más gravoso para los derechos que la medida compromete o restringe”, acota Bidart Campos (19).

Se advierte que entre las diversas alternativas, con la regla solve-et-repete se escoge la más gravosa para el contribuyente, siendo innecesaria para proteger los intereses públicos.

El instituto se encuentra pues teñido de irrazonabilidad y por ende deviene inconstitucional.

Aclara Vicente Oscar Díaz (20) que cuando la administración impone el ingreso de sumas de dinero, sin permitir la contradicción previa de tales requisitorias, el accionar de la administración actúa como un perjuicio anticipado al sujeto pasivo.

Es más, perjuicio sin sentido, pues como bien acota Giulliani Fonrouge (21) no tiene sentido habiendo otras maneras menos gravosas como las multas o penas superiores, los intereses resarcitorios y las cauciones o fianzas, todas posibles medidas supletorias.

B 4 - SEUDO DETERMINACION DE TRIBUTOS

Recientemente, en un precedente sobre el cual me voy a explayar, el Tribunal Fiscal de la Nación, se declara competente en un caso en donde la vía recursiva correcta a criterio del fisco era la del artículo 74 del Decreto Reglamentario, con las salvedades explicitadas en el apartado anterior, en lo que hace a su efecto devolutivo, pues plantea la representación fiscal y opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia prevista en el artículo 171 inc. a) de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y modif.). Sostiene que la nota recurrida no determina tributo en forma cierta o presunta, ni ajusta quebranto, ni impone multa, sino que sólo es una intimación administrativa. Agrega que solo ha existido una fiscalización acerca del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la actora y una intimación administrativa.

El análisis de este fallo sólo responde a lo reciente del mismo, ya que la resolución a la que se arriba ha sido ya sentada en las primeras y afamadas causas acerca del tema que hoy nos convoca, como han sido "Miguel Pascuzzi e hijos S.A: s/ Recurso de apelación", del 14/09/04 T.F.N. Sala "A" y "Rappen Automotores S.A: c/ Afip Dgi s/ Acción declarativa de Certeza", del 16/12/03 Juzgado Federal de Río Cuarto u otras como Viguíé, Eduardo Luis - Tribunal Fiscal de la Nación, sala D - 09/11/2006 y a su vez es lógico entender que el pronunciamiento del Tribunal sobre el alcance de su jurisdicción constituye un presupuesto esencial para otorgar validez a toda otra decisión posterior.

En tema de jurisdicción es sabido en derecho que la claridad y no ambigüedad en la fijación de la competencia sea de fundamental importancia para asegurar la efectividad de los derechos de los particulares, en la medida en que "no hay derecho legítimamente protegido si no hay un órgano ante quien alegar el daño"

La causa para análisis se caratula "DECKER INDELQUI S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN" es resuelta en fecha 04/03/2005 por la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, en donde se analiza la naturaleza de dicho acto administrativo, declarándose competente para entender en su apelación. En tal sentido, precisa que por determinación debe entenderse "...el acto o conjunto de actos emanados

de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación" (conf. Guiliani Fonrouge, Carlos y Navarrine, Susana, "Procedimiento Tributario", De. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 655) y a su vez cita el fallo Pascuzzi diciendo que en aquel momento se citó a: "Cooperativa Agropecuaria Gral. San Martín de Coronel Suarez Ltda." (TFN Sala B de fecha 6/04/93).

Allí con cita de Dino Jarach se dijo que aquella "Ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también el monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aún cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado".

Al contestar el traslado conferido, el Fisco Nacional opone como de previo y especial pronunciamiento la improcedencia formal del recurso y la excepción de incompetencia de este Tribunal para entender en los presentes autos, como antes adelantamos. Manifiesta la demandada que el rechazo de la solicitud de devolución no puede confundirse con las resoluciones determinativas de oficio y, al resultar incompetente este Tribunal, el recurso es formalmente improcedente, quedando en última instancia sólo el recurso previsto en el art. 74 del decreto reglamentario de la ley ritual.

En respuesta al traslado de la excepción el T.F.N. expone las razones por las cuales sostiene que el acto apelado asume todas las características de una verdadera determinación de oficio apelable ante este Tribunal y, por lo tanto, niega que la vía procesal es la del recurso previsto por el art. 74 del Decreto Reglamentario de la ley 11.683, resultando formalmente procedente el recurso incoado.

Si bien no se trata de una determinación de oficio en los términos previstos en los arts. 16 y 17 de la ley ritual, nada impide que las resoluciones dictadas por el Fisco Nacional sin observar el procedimiento indicado en los citados artículos, puedan ser juzgadas por este Tribunal.

"Esta tesis ya fue sostenida desde los albores del contencioso tributario que se desarrolla ante este organismo. Los Dres. Bavio, Micele y Rodríguez Jauregui, expresaron tiempo ha "...no es sólo la forma del acto lo que, fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como lo ya dicho el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, no es posible que ella dependa del simple arbitrio de la administración, según se adopte o no cierto aparato meramente formal, sustrayendo según ello la cuestión, al oportuno ejercicio de los derechos de los contribuyentes..." (v. "Shell Cía. Arg. De Petróleo SA", 11/7/61, Fallos Tribunal Fiscal 1960/1961; 228/231)" (23).

Tengamos presente que si se concluye que el acto recurrido es una determinación de oficio, y por la misma no se ha corrido vista, se ha privado al contribuyente de ejercer su derecho de defensa, pudiendo invocarse la nulidad del mismo.

Señala también que cabe advertir que la competencia de este Tribunal en lo que respecta a la determinación de tributos no está restringida, como erróneamente se ha sostenido, a la apelación de aquellas resoluciones de la Dirección que cuestionan la determinación que de la obligación tributaria ha hecho el responsable impugnando la declaración jurada presentada, o cuando ésta no existe, a aquellas resoluciones que la establecen, sin poder entrar a considerar aquellas resoluciones que cuestionan declaraciones juradas donde la impugnación no se refiere a la determinación del tributo en sí, sino a aspectos posteriores, tales como pueden ser los medios empleados para su cancelación", pues recuerda que "el artículo 159 de la ley Nº 11.683 (t.o. en 1998) establece", en lo que aquí interesa, que "El Tribunal Fiscal será competente para conocer: a) de los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o ajusten quebrantos por un importe superior a \$...., b) los recursos de apelación contra las resoluciones de la AFIP que impongan multas superiores a \$....., c) de los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de impuestos formuladas ante la AFIP y de las demandas de repetición que se entablen directamente ante el Tribunal. En todos los casos siempre que se trate

de importes superiores a \$....., d) De los recursos por retardo en las resolución de las causas radicadas ante la AFIP, en los casos contemplados en el segundo párrafo del art. 81; e) del recurso de amparo a que se refieren los artículos 182 y 183....".

Recuerda, asimismo, que, al respecto, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "Algora Comercial e Industrial S.C.A.", sentencia de fecha 10/3/97, sostuvo que "...una adecuada hermenéutica de aquellas normas que regulan la competencia del Tribunal Fiscal en materia impositiva -arts. 78, 141, 184 y demás cc., ley 11.683, t.o. en 1978 y mod.- conduce a sostener que, en casos como el de autos, la circunstancia de que la DGI no hubiera recurrido al procedimiento previsto en los arts. 23 y s.s. de la ley fiscal 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 ocurre en este caso- como una verdadera revisión administrativa del contenido material de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o responsable (tales son a juicio de esta Cámara, las notas que en principio distinguen el concepto de determinación oficiosa que se tiene en cuenta en la ley para habilitar la competencia del Tribunal Fiscal)".

Gracias a la lucidez del T.F.N., una vez más se ha permitido el acceso a estas instancias a contribuyentes ampliamente perjudicados por los criterios desmesurados y transgresores de derechos constitucionales que el Fisco utiliza de forma espuria en su accionar.

A la luz de jurisprudencia como esta y similares (que las hay), es que hoy podemos decir que, a pesar de que la ley Anti-evasión desconoce la diferencia entre una determinación de contenidos (artículo 16 Ley 11.683) y un ajuste en la otrora minuta de pago (artículo 14 Ley 11.683), hay tribunales que velan por los excesos legales de los que el Fisco echa mano.

En sus palabras (23): "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 artículos 16 y siguientes". Agrega al respecto: "que el Fisco omitió otorgar la vista que establece el artículo 17 de la citada ley de rito, privándosele de la posibilidad de ejercitar su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejercitar su derecho de defensa que asegura el artículo 17 de la constitución nacional".

Por último y para no sobreabundar, me complace citar al fallo del Dr. Brodsky en la causa "VIGUIÉ, EDUARDO LUIS s/ recurso de apelación", resuelta en fecha 9/11/06 por la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, en la que sostuvo: "que por ello, cabe señalar que no existe contradicción en habilitar la competencia del Tribunal en base a asimilar este acto a una determinación impositiva, aún cuando la representación fiscal sostenga que en la especie no se ha arribado todavía a esa etapa, y aún cuando no se hubiera seguido rígidamente el procedimiento de estimación de oficio, dado que este supuesto no constituye condición ineludible exigida para articular el recurso a que se refiere el inciso a) del artículo 159 de la ley de procedimiento.

Que a mayor abundamiento, cabe destacar que 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" (Fallo 304:1919).

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 uno de los recursos legales, afectando así su derecho de defensa.

Que en tal sentido, la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal -Sala V- in re "Oeste Automotores S.A. (sentencia de fecha 2/4/96), ha dicho: "...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."

B 5 - REALIDAD ECONOMICA.

Si de realidad económica vamos a hablar, como ya hice en el análisis formal, debo nuevamente enfrentar el art. 2 de esta ley con el 34 de la 11.683, que reza: “Facúltase a la Administración Federal de Ingresos Públicos 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.”

Sólo Dios puede explicar esta incoherencia, ya que en una norma de igual jerarquía legal, textualmente se expresa que “Los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º 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” (artículo 2º Ley Anti-evasión 25.345).

Señalan los Dres. Bosco y Buitrago, en el fallo de la renombrada causa Miguel Pascuzzi e hijos S.A: s/ Recurso de apelación”, de la Sala A del T.F.N. (23), “...que el artículo 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...”

Ello implica, sostienen: “...de un lado, 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, mas, de otro, ello indudablemente 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.”

Que yo sepa, el artículo 2º de nuestra ley madre enuncia “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.”

Como es de público conocimiento, la utilización de este principio rige no sólo en favor del Fisco sino también del contribuyente, precedente sentado por la causa “Mellor Goodwin c/ Estado Nacional” (24) de los años setenta al decir la Corte que “ de manera alguna importa crear o consagrar un instituto que funcione unilateralmente a favor del Fisco. Sea por aplicación de la teoría del órgano, de la realidad económica o de la penetración en la forma de la persona jurídica la existencia comprobada del fenómeno de la concentración de empresas impone la consideración del fondo real de la persona jurídica y la estimación sustantiva de las relaciones que auténticamente las vinculan. Los tribunales pueden descorrer el velo societario - resulte ello favorable al fisco o al contribuyente- a fin de hacer prevalecer la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva.”

La utilización del mismo no es facultad del Fisco sino que, por imperio de la ley de fondo, el mismo no puede abstraerse de utilizar la misma, a los fines de demostrar no sólo la existencia de la operación, sino también la relación de causalidad enmarcada en el artículo 80 de la ley del Impuesto a las Ganancias.

Luego de haber expresado mi parecer a lo largo del presente, como corolario o postre, quisiera citar el voto en disidencia del Dr. Celdeiro, en la causa “Pacuzzi”

(23) antes mencionada, al referirse al choque normativo y su contradicción "...la "ley especial" es la ley de procedimiento tributario, donde se regula específicamente el derecho de defensa y cuyo artículo 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" de prevención de la evasión."

No obstante, aclara "...si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos eliminó la reglamentación del precitado artículo 34, con la derogación de la resolución general (AFIP) 151 y su reemplazo por la resolución general (AFIP) 1547, ello no conlleva la inoperatividad del mentado plexo legal en cuanto al ejercicio del derecho de defensa - como lo sostiene la representación fiscal -, sino todo lo contrario."

A su vez, sostiene que el artículo 34 "prevalece por sobre el artículo 2º de la ley 25345, puesto que es aquél el que 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."

En este sentido, advierte que "...la importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario, en tanto no podría hablarse de orden jurídico alguno si aquella no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas. Podemos expresarlo con el viejo adagio: "tanto vale no tener un derecho cuanto no poder probarlo. Por lo tanto el Fisco Nacional, al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba."

B- 6 INCOSTITUCIONALIDAD

Luego de lo vertido en los acápites anteriores, dentro del análisis de fondo, no puede desprenderse otra conclusión más que abonar la tesis de la inconstitucionalidad de esta ley, sin mencionar que a pesar que el Tribunal Fiscal no la puede declarar, no es un tema que ha dejado de lado.

Aclara este organismo que – en Miguel Pascuzzi – TFN – Sala A – 14/9/2004 (23) – “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 artículo 185 de la ley 11.683 (t.v.).

Que en lo que hace al concreto 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 suscriptos no pueden dejar de poner de manifiesto las objeciones constitucionales** que les merece el mecanismo instrumentado por la ley 25.345.

Ahora bien, ya en otra instancia de esta misma causa, -Miguel Pascuzzi – Juzgado Federal de Salta – 21/3/2006 (25) -, este Juzgado federal, a pesar de no expresarse definitivamente acerca de este tema en especial, no obsta añadir que: “la ley 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal se encuentra en pugna con la ley 11.683 en lo que se refiere a la posibilidad de probar, por otros medios, la existencia de operaciones cuando ellas se presuman inoponibles por no respetar los medios de pago prescriptos por dicha ley.

En efecto, según el art. 34 de la ley 11.683, el Poder Ejecutivo se halla facultado 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 quedaran obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados. En efecto, la norma dispone que hay ciertas formas de pago a respetar, pero faculta al contribuyente a probar la veracidad de las operaciones en caso de no hacerlo, y de esa manera, evitar la pérdida de los cálculos aludidos en la disposición.

Nótese la diferencia con el art. 2° de la ley 25.345 por el cual los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el art. 1, no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

Se plantea en este caso una colisión de normas de igual nivel, para cuya resolución cabe tener en cuenta el criterio seguido por los autores Rolando y Saladino (Rolando, Félix y Saladino, Andrés: "Acerca del pago como medio de extinción de las obligaciones, en Revista "Impuestos": 2003-A), según el cual la ley 11.683 mantiene su vigencia por tratarse de una norma autónoma (principio de especificidad), por lo que el actual art. 34 de la ley 11.683 que obedece al texto dado de la ley 25.769 (B.O. 17/11/03), más reciente que la ley 25.345 (B.O. 17/11/00), prevalece sobre ésta última.

En conclusión, en concordancia con la postura jurídica de los autores citados en el párrafo anterior, la prueba en contra prevista en el art. 34 de la ley 11.683 mantiene plena vigencia, aún cuando su mención haya sido omitida en la regulación de la Res. general 1547 (AFIP) reglamentaria del art. 2° de la ley 25.345, y no obstante lo previsto en la ley 25.345.

Por otra parte, cabe traer a colación nuevamente lo resuelto por el Tribunal Fiscal de Nación (sala A) en autos Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. en la sentencia de fecha 14/09/04, en la que, más allá de haberse concluido a favor de la plena virtualidad jurídica de la ley 25.345, en desmedro de lo preceptuado por el art. 34 de la ley 11.683, el organismo jurisdiccional mencionó algunas objeciones constitucionales

de la denominada "Ley Antievasión", tales como violación al principio "indubio pro reo" —la ley favorece a la administración en perjuicio del administrado—, el cercenamiento del derecho de defensa —imposibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones— y, en consecuencia, el principio legal del debido proceso.

En efecto, los principios generales que rigen en materia penal se encuentran vigentes al momento de esta decisión, por lo que no pueden dejarse de lado en pro de un excesivo rigor formal. En este sentido, cabe destacar que la tutela del derecho de defensa de los individuos así como la interpretación de la ley a favor del imputado son aplicables al caso en cuestión, como así también las demás garantías constitucionales que podrían verse afectadas por la aplicación de una ficción legal en el caso de marras.

Así es como, siguiendo una interpretación armónica sustentada en el derecho y con un debido respeto hacia las garantías constitucionales que existen por encima de cualquier obstáculo que pueda invocarse para evitar pronunciarse sobre la cuestión, cabe destacar el voto en disidencia del Dr. Caldeiro en la sentencia comentada.

Según el criterio sustentado por el citado juez, "conforme al principio de especialidad, una ley posterior no deroga una ley anterior y especial a una materia (*lex posterior generalis non derogat priori speciali*), aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes", aclarando que "en cuanto a la materia controvertida, 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 de prevención de la evasión".

Desde otro punto de vista, entendió que "si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos eliminó la reglamentación del precitado art. 34, con la derogación de la Res. general 151 (AFIP) y su reemplazo por la Res. general

1547 (AFIP), ello no conlleva la inoperatividad del mentado plexo legal en cuanto al ejercicio del derecho de defensa —como lo sostiene la representación fiscal—, sino todo lo contrario. El art. 34 prevalece por sobre el art. 2° de la ley 25.345, puesto que es aquél el que permite el pleno ejercicio de la garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas".

En conclusión, el magistrado entendió que "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. En este sentido, es dable advertir que la importancia de la prueba excede el marco del derecho tributario, en tanto no podría hablarse de orden jurídico alguno si aquélla no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas".

Finalmente, el Dr. Caldeiro consideró que "el Fisco Nacional, al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba. Es claro, no se puede admitir que la pretensión fiscal sobre la que no se pudo ofrecer probanza en sede administrativa constituya enjuiciamiento definitivo en el proceso. Y ello pues este Tribunal Fiscal no podría —so pretexto de una restrictiva aplicación de la ley— apartarse de la búsqueda de la verdad objetiva".

En igual sentido, cabe citar lo volcado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el sentido que "resulta indudable la lesión de la garantía constitucional de la defensa en juicio que se aduce en el recurso" si la sentencia recurrida omitió evaluar la prueba de descargo oportunamente ofrecida por el imputado (C.S.J.N., "Recurso de hecho deducido por el abogado defensor en la causa Goldstein, Julio Eduardo y otro s/ Infracción al edicto sobre desórdenes", 8/08/69, Fallos 274:281).

Retomando la denuncia de autos, y siguiendo el criterio expuesto, cabe concluir que, por el principio de especialidad y temporalidad, y en pro de los principios básicos constitucionales en materia penal, la ley 11.683 prevalece sobre la 25.345, por lo que el derecho a prueba plasmado por la primera continúa vigente.

Por último, cabe advertir que, la ley 25.795 (B.O. 17/11/03) modificó el art. 34 y eliminó la facultad allí dispuesta a la Administración Federal de Ingresos Públicos, otorgándosela al Poder Ejecutivo Nacional quien —como corresponde— podrá condicionar el cómputo señalado en el articulado, pero previo dictado del decreto correspondiente. Con esto, no se hace más que ratificar que el legislador no quiso dejar en manos de la AFIP dicha facultad de computar o no las deducciones o créditos fiscales, debiendo pasar por el Poder Ejecutivo para poder ejercerse la misma (Cfr. Comentario al fallo citado por Malvetiti, Daniel: Antievasión vs. Ley de Procedimiento Tributario, La Ley, Imp. 2004-23, 56).

En cuanto a la sanción de la ley 25.795, la postura extrema sustentada por Raúl Gutman entiende que dicho texto legal ha derogado el art. 2° de la ley 25.345, por haber abierta contradicción entre ambos, lo que la doctrina llama derogación tácita (Cfr. Gutman, Raúl: Los pagos superiores a \$10.000 según la ley 25.795, Ed. La Ley, Suplemento de Derecho Económico, 02/2004, pág. 131).

Cabe pensar que, en concordancia con la postura comentada en el párrafo anterior, la firma denunciada podría encontrarse beneficiada por la aplicación del principio de retroactividad de la ley penal más benigna. Sin embargo, esto no hace más que fortalecer la improcedencia de la denuncia de autos”.

Entendiendo que esta tesis es un estudio por mí desarrollado, y que la cita no debe ir más allá de lo necesario, no puedo dejar de mostrar mi alegría personal, luego de comenzar hace ya casi dos años con ella, al ver plasmado mi sentir en este fallo (Epuyen S.A. (26)), final de la historia si se quiere, que no sólo responde

concienzudamente a mi parecer, sino que declara abiertamente la inconstitucionalidad sin pelos en la lengua.

Ello hace que me atreva a plasmarlo in-extenso, y espero se me permita la displacencia.

“Y VISTOS:

Estos autos caratulados: "**EPUYEN S.A. C/ A.F.I.P. -D.G.I. POR -ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD-**", L. de E. N°26-62.101-16.038-2.006, procedentes del Juzgado Federal de Paraná; y,

CONSIDERANDO:

I- Que, llegan estos actuados a conocimiento del Tribunal en virtud del recurso de apelación interpuesto a fs. 83 por la actora contra la resolución de fs. 75/80, que desestima la acción entablada, impone las costas a la actora perdidosa, regula honorarios y tiene presente la reserva del caso federal.

El mismo se concede a fs.86; se expresan agravios a fs.87/98, se contestan a fs. 100/105 vta., quedando los autos en estado de resolver a fs. 110.

II-

a) La actora se agravia porque la sentencia considera que no surge de manera manifiesta e ineludible la repugnancia constitucional del art. 2 de la ley 25.345 (Ley Antievasión), R.G. 1547 AFIP y demás normas complementarias, así como la intimación cursada por la AFIP mediante la cual se impugnan los pagos realizados de Impuesto a las Ganancias/período 2.003. El segundo agravio versa sobre la falta de tratamiento de la prueba de la incompatibilidad de las normas con los principios constitucionales.

Se agravia asimismo por la cita jurisprudencial, ya que considera que la causa "Tachella" no resulta aplicable al caso.

Sostiene la irrazonabilidad de la norma en crisis, porque al negar la posibilidad al sujeto pasivo de demostrar la veracidad de la operación, impide el triunfo de la verdad y desconoce las características de la operatoria de la empresa con los pescadores de la zona, que requiere el pago de dinero en efectivo.

Se agravia por entender que se ha demostrado la afectación del derecho de propiedad, siendo el fallo "Droguería del Sud S.A." citado por el a quo un aval a la posición de la actora, ya que se han cumplido los requisitos en ella contenidos, los que analiza.

Sostiene que el Juez se limitó al análisis parcializado de la Ley Antievasión, sin analizar la normativa de menor rango y la intimación de AFIP, tal como fuera pedido en la demanda.

Refiere que el a quo no ha considerado el esfuerzo y la intención de la empresa de cumplir con la bancarización de los pagos, hasta donde podía hacerlo y explica seguidamente la operatoria de pago a los pescadores, quienes no pueden acceder al cobro de los cheques y los endosan a favor de la empresa.

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 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.

Solicita que se declare la nulidad del fallo apelado.

Cita la causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", en abono de su postura. Hace reserva del caso federal.

b) La representante de la A.F.I.P., al contestar agravios, comienza por hacer 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 2.003, 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. Mantiene la reserva del caso federal.

III-

a) Que, la actora ocurre por la vía del art. 322 del C.P.C.C.N. a fin de que se declare la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, de la R.G. 1547 AFIP y demás normas complementarias, así como la intimación cursada por la AFIP mediante la cual se impugnan los pagos realizados de Impuesto a las Ganancias/período 2.003, por verse afectados sus derechos de propiedad, de defensa y del debido proceso. En subsidio, pretende que se declare la derogación del art. 2° de la ley 25.345 por la ley 25.795, que expresamente modifica el art. 34 de la ley 11.683.

El a quo rechazó su pretensión por entender que la repugnancia de las normas cuestionadas con las disposiciones constitucionales no surge de manera manifiesta e ineludible, apuntando que la normativa es razonable acorde a los

finés para los cuales fue dictada y no trae aparejada confiscatoriedad, como argumenta el apelante.

Estas normas importan limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo, la ley 25.345 (Ley Antievasión) dispone cuáles son los medios de pago para acreditar la veracidad de las operaciones cuyo defecto significará la inexistencia de la operación. El art.2° establece que los pagos efectuados sin emplear los medios de cancelación allí establecidos, carecerán de valor para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, "aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones".

La Ley 25.345, en el segundo párrafo del art 2°, remite para el caso de impugnación de pagos, al procedimiento establecido en el art. 14 de la ley 11.683, o sea que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen, no siendo procedente el proceso de determinación de oficio del art. 16.

Con fundamento en estas disposiciones, ante la solicitud de Epuyen S.A. de reintegro por exportaciones, la fiscalización consideró que los pagos superiores a \$1.000 realizados en efectivo, resultaban impugnables y no podían ser deducidos como gastos en la liquidación del impuesto a las ganancias.

b) Que, es pauta hermenéutica que la decisión del órgano jurisdiccional, acerca de la declaración de inconstitucionalidad de una norma, constituye la última "ratio" a la que corresponde acudir.

En este sentido, entre los criterios orientadores de la interpretación constitucional, se ha sostenido: "...Los actos emanados de los órganos de poder se presumen válidos y constitucionales, lo que en nada obsta al control de su constitucionalidad, pero no ha de llegarse a la declaración de inconstitucionalidad sin antes realizar una esforzada interpretación para compatibilizar la norma o el acto presuntamente contrarios a la constitución con las disposiciones de ésta, porque la declaración de inconstitucionalidad configura, según la Corte, una última "ratio" o un recurso extremo del orden jurídico, que ha de usarse con suma

cautela" (Bidart Campos, Germán J., "La interpretación y el control constitucionales en la jurisdicción constitucional", Ed. Ediar, Buenos Aires, 1988, pág. 236).

Que, el art. 34 de la ley 11.683 (texto según ley 25.795), que faculta al Poder Ejecutivo Nacional a establecer determinados condicionamientos en el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente, a la utilización de determinados medios de pago, en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Así, el cercenamiento de la posibilidad de acreditar la veracidad de la operación dispuesto por el art. 2° de la ley Antievasión, choca con esta disposición dada por una normativa especial como lo es la ley de procedimiento fiscal.

En este orden de ideas, debe analizarse la extensión que debe darse al art.2° de la ley 11.683, en cuanto propugna la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible.

Es cierto que en principio esta norma tiene como intención revelar el verdadero sustrato del hecho imponible que puede aparecer encubierto con formas o estructuras jurídicas construidas para evadir total o parcialmente la carga impositiva.

Es así que se ha expresado: "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... La C.S.J.N. tiene dicho que "sin desconocer la significativa importancia que tiene en materia tributaria el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales, ya que lo contrario afectaría el principio de reserva o legalidad y supondría paralelamente

un serio menoscabo de la seguridad jurídica (Fallos 319:3208). 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 la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente" (el subrayado nos pertenece).

"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 atenerse 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. 1° 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.

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

Además de lo ya expresado, puede agregarse que la ley 25.795 modifica el art. 34 de la ley 11.683 pero mantiene la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones, y la ley 26.044 no altera su texto. Ambas normas son posteriores a la ley 25.345.

Corresponde señalar también que: "Teniendo presente que el art.34 de la L.P.T. se encuentra vigente y que es una norma especial, la cual regula la materia procedimental tributaria; ante la colisión de disposiciones normativas debemos estar a la prevalencia de la primera, porque si bien es anterior en el tiempo a la ley antievasión(sic), esta última es general y sólo podrá tener vigencia en los que en forma expresa no se oponga a lo reglado por aquella ley tributaria especial.(PET/2001, "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio", por Eduardo Christensen, pág.117).

"...el suscripto se inclina por la prevalencia de la aplicación de la ley especial de procedimiento tributario, donde se regula el derecho de defensa del contribuyente a brindarle la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuestionadas (conf. art.34), por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión. Ello en virtud del "principio de especialidad", por el cual una ley posterior no deroga a una ley anterior (sic) y especial de determinada materia, aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aún cuando ambas normas estén vigentes." (del voto en disidencia del Dr. Ernesto C.Celdeiro, en el fallo "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", dictada por el Tribunal Fiscal de la Nación el 14/9/2004, Lexis Nexis N°70022012).

Por lo dicho debe prevalecer el art.34 por sobre el art. 2° de la ley 25.345 en lo que resultan contradictorios.

Se ha expresado: "En el primer fallo "Pascuzzi" ... la sentencia del Tribunal Fiscal, con referencia a la ley 25.345 dice: "El art. 2° 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.1° acreditar la veracidad de las operaciones. Ello implica, de un lado, 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. Más, de otro, ello indudablemente 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." (PET/Doctrina, 27/01/06, "Ley 25.345, sobre antievasión: medios de pago. Estado de situación, a propósito de reciente fallo.", por Alfredo J. Bacigaluppi y Germán N.Alvarez, pág.2 y sgtes.). Un argumento adicional en este caso es la circunstancia de que el mismo hecho es desconocido por no haberse instrumentado debidamente a los efectos del impuesto a las ganancias pero es reconocido por A.F.I.P. cuando de retenciones de I.V.A. se trata. Sobre esto el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho: "... 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..." (Causa "Cereales El Cóndor s/apelación -I.V.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, sala B, 2001/12/18, PET/2002, Jurisprudencia, pág.459). En este caso, la propia A.F.I.P. a fs. 11, 56 vta. y 101 reconoce la veracidad de las operaciones, y lo único que impugna son los medios de pago.

Esta incongruencia resulta del propio texto del art. 2° de la ley 25.345 y también del art.34 de la ley 11.683 en cuanto a que los medios que se autorizan sirven para "deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios", pero ello no puede interpretarse como que la A.F.I.P., apártandose de la verdad, reconozca el mismo hecho, (el pago y lo retenido en concepto de I.V.A.) para cobrar un impuesto y lo desconozca para hacer deducción de otro impuesto.

V- Lo hasta aquí expresado no abre juicio sino sobre el carácter inconstitucional del art. 2° de la ley 25.345, primer párrafo, en cuanto expresa "aun cuando éstos acreditaren la veracidad de las operaciones".

Que, en lo referente a la imposición de las costas, en atención al modo en que se resuelve la litis, las particularidades ventiladas, la cantidad y variedad de normas en juego y la probable razón fundada para litigar justifican plenamente que el Tribunal se aparte del principio general en materia de costas, imponiendo las mismas por el orden causado (cfr. art. 68 2E párrafo CPCCN).

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 acrediten la veracidad de las operaciones".
- 3- Costas en ambas instancias, en el orden causado (art. 68 2E párrafo CPCCN).
- 4- Regular los honorarios correspondientes a la primera instancia de la siguiente manera: por la parte actora, los pertenecientes al Dr. Rubén Dario Bonacossa en la suma de PESOS OCHOCIENTOS (\$ 800,00), y los atinentes al Dr. Roberto Aníbal Lerena en la suma de PESOS CUATROCIENTOS (\$ 400,00); por la demandada, los relativos a las Dras. Diana Marina Nuñez y Sandra Maria Liliana Cuestas, en la suma de PESOS QUINIENTOS (\$ 500,00) a cada una de ellas - arts. 6 y 7 de la Ley 21.839, T.O. por Ley 24.432-. Asimismo, regular los honorarios habidos en esta instancia de la siguiente manera: por la parte actora, al Dr. Roberto Aníbal Lerena, en la suma de PESOS CUATROCIENTOS VEINTE (\$ 420,00) y por la demandada, a la Dra. Diana Marina Nuñez en la suma de PESOS DOSCIENTOS CINCUENTA (\$ 250,00) -art. 14 de la Ley 21.839, T.O. por Ley 24.432-.

Regístrese, notifíquese y bajen.

Se constituye el Tribunal con los suscriptos de conformidad con lo establecido en el art. 109 del R.J.N. (vocalía vacante).

C- OPINIONES ENCONTRADAS

No obstante lo vertido en la presente tesis, sería obstuso cerrarnos a las posturas discímiles, menos aún, cuando provienen de la mano de nuestro profesor Carlos María Folco (27), quien argumenta que: “ Hemos visto que el artículo 23 del texto vigente dispone que el pago de tributos, intereses y multas se hará mediante depósito en las cuentas bancarias que el Organo recaudador habilite, o mediante cheque, giro o valor postal o bancario a la orden de la A.F.I.P., lo cual – en principio- excluye otra forma de pago, con la sola excepción de la compensación prevista en los arts. 28 y 29. Las condiciones para el pago de los impuestos en dinero en efectivo se encuentran previstas en el artículo 36 del decreto 1397/79.

Asimismo, el artículo 31 de la ley de rito fiscal, faculta a la Administración Tributaria a disponer otras formas y plazos de ingresos en caso de considerar que las disposiciones legales relativas a la percepción perjudican la recaudación.

Por su parte, el artículo bajo examen faculta al Poder Ejecutivo nacional para establecer los medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones realizadas por los contribuyentes y responsables, cuya utilización permitirá el cómputo de deducciones y créditos fiscales, disponiendo en el primero párrafo, última parte, que la no utilización de los aludidos medios obliga a los contribuyentes a acreditar la veracidad de aquellas operaciones.

Resulta casi ocioso recordar - por sabido- que dichas disposiciones tienden a posibilitar la instrumentación de medidas idóneas para comprobar la realización y dimensión de actividades grabadas.

Mediante la Resolución General 151 (A.F.I.P.)- modificada por R.G.215 – y su complementaria, R.G. 308 (A.F.I.P.) el Organismo recaudador dispuso los medios de pago que se considerarán válidos y procedentes a los fines del cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios(v.gr. cheques nominativos “no a la orden”, cheque de pago diferido “no a la orden”, débito automático o tarjetas de crédito, de compra o de pago; compensación bancaria instrumentada mediante transferencia interbancarias por vía electrónica;

aceptación de facturas de crédito; consignación judicial del precio de la transacción; etc.).

La denominada “Ley Antievasión” legisla sobre idéntica materia, disponiendo – entre otras cuestiones- una restricción o límite a las transacciones en dinero en efectivo.

Prescribe en su artículo 1° que no surtirán efecto entre las partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos un mil (\$ 1.000,00), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques u otros procedimientos que expresamente autorice el P.E.N., exceptuándose 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.

Por su parte, en su art.2° la Ley Antievasión establece que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a sus disposiciones 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...”, aplicándose en el caso, el procedimiento establecido en el art. 14 de la ley de Procedimiento Tributario.

En una primera aproximación al tema, podría interpretarse que existiría una derogación tácita del art. 34 y su consecuente normativa sublegal.

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. 2° 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, por el cual le asiste al contribuyente o responsable, la posibilidad de acreditar la veracidad de las mismas, surtiendo por ende pleno efecto entre las partes y frente a terceros.

Tales disposiciones no resultarán aplicables a las formas de pago instituidas por los art. 23 y 24 de la Ley de rito fiscal.”

D- CONCLUSIÓN

La limitación al cómputo de los gastos de los contribuyentes en sus declaraciones juradas, no puede ser implementada por medios arbitrarios o reglas oscuras, que a su vez poseen defensas recursivas detestables y resultados constitucionalmente ya, a esta altura inobjtables.

El contribuyente debe poseer derecho a que, ante una pretensión fiscal del organismo, haya procedimientos que le garanticen una defensa oportuna y debida pero, por sobre todas las cosas, previa a que esa pretensión se transforme en exigible. De lo contrario, pasaríamos a la irrealidad que el Fisco, con poderes indemnizatorios amplios - en el caso que la controversia no le sea favorable -, reintegre lo percibido indebidamente, lo que importaría negar al contribuyente a gozar, al final de la contienda, del derecho que lo amparaba y era propio, obligándolo a conformarse con una subsanación por la pérdida del mismo.

Cita el Juez Federal de Río Cuarto en la causa "Rappen Automotores S.A." (28) que "...ante la profusión de normativa diversa a la que el Fisco Nacional acude, adecuándolo a cada circunstancia para adoptar la decisión más conveniente, sin detenerse a meritar si tal obrar lo es acorde al marco de legalidad, y si su actuación se materializa dentro del marco jurídico estricto, que le permite adoptar decisiones apoyadas en el criterio de la razonabilidad".

Como conclusión final o más bien, expresión de deseos, no puedo más que plegarme a los jueces que han fallado en D. B. S.R.L. c. Administración Federal de Ingresos Públicos - D.G.I., Cámara Federal de Apelaciones de La Plata, sala I - 08/03/2006 y "EPUYEN S.A. C/ A.F.I.P. -D.G.I. por -acción de inconstitucionalidad-", y suscribiendo sus palabras creo que deberían derogarse los artículo 1º y 2º de esta nefasta ley de "Anti – evasión"

E- CITAS Y BIBLIOGRAFIA

- (1) Dalmasio, Adalberto, "El momento de emisión de la factura en el nuevo régimen", *Ámbito Financiero*, Suplemento Novedades Fiscales, Lunes 16/05/03.
- (2) In re: "Bertoli Zimmerman Hugo José c/ Schachmann, Miguel C. s/ Apelación" (T.F.N., Sala A, 28/11/02).
- (3) T.F.N. Sala A 26/08/02. La documentación correspondía a contribuyentes inexistentes o fallecidos, facturas no declaradas en la AFIP, o sea sin solicitud de autorización de impresión, etc.
- (4) Díaz, Vicente Oscar, "La seguridad Jurídica en los Procesos Tributarios", Ediciones Depalma, 1994.
- (5) Dalmasio, Adalberto y Peloso, Rafael, "Precauciones y requisitos a tener en cuenta por los compradores respecto de la documentación recibida de sus proveedores", *Errepar, Doctrina Tributaria*, 12/01.
- (6) Chamatropulo, Miguel, "Los comprobantes imperfectos. Validez y admisibilidad para el receptor", *Errepar, Doctrina Tributaria*, 02/97.
- (7) Diaz Sieiro, Horacio D., Veljanovich, Rodolfo Diego y Vergroth, Leonardo, "Procedimiento Tributario", Ediciones Machi, 1994.
- (8) In re: "Kopruch, Roberto (T.F.N., Sala D, 07/02/2003), *Lexco Fiscal*.
- (9) Villanueva, A., Fernández Valle, R. y Mainardi, K., *Periódico Económico Tributario* N° 275, *Lexco Fiscal*, 2003.
- (10) Díaz, Vicente Oscar, "Límites al accionar de la inspección tributaria y Derechos de Administrado", *Depalma*, 1997.
- (11) Fallo Fernández Arias Contra Poggio. C.S.J.N.247:846.
- (12) Carlos José Dumit. Vs. Instituto Nacional de Vitivinicultura: Control judicial suficiente de los órganos administrativos con función jurisdiccional. La clausura de inmediata aplicación al sólo efecto devolutivo autoriza la ejecución de una medida estrictamente penal no sujeto a control judicial y por lo tanto adolece de validez constitucional. Que por ello no cabe hablar de juicio, si el trámite administrativo no se integra con la instancia judicial correspondiente. Juicio previo es judicial.
- (13) Roffe de Balvo, Amalia c/ Gobierno Nacional. 63-539

- (14) Luis Manuel Alonso González. Jurisprudencia Constitucional Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons. 1993.
 - (15) Caso Microómnibus Barrancas de Belgrano S.A. C.S.J.N.21/12/89. 312:2489
 - (16) Diaz Sieiro , Veljanovich y Bergroth. Procedimiento Tributario. Ediciones Machi. 1994.
 - (17) Fallo: Fábrica de Instrumentos de Precisión S.A. contra el Fisco Nacional según medida cautelar autónoma. En tales precedentes la medida decretada dispuso la suspensión de los actos administrativos emanados de la DGI hasta tanto esta resolviera los recursos de apelación interpuesto a tenor del art. 74 de D.R.; ello obviamente sin perjuicio de lo que pudiera disponerse con posterioridad.
 - (18) Rodolfo R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. Lexis Nexis Depalma. 2000.
 - (19) Bidart Campos. "Trámites Municipales obstruidos arbitrariamente por sinrazones fiscales". E.D.. 144-674
 - (20) Vicente Oscar Díaz. La seguridad jurídica en los Procesos Tributarios. Depalma. 1994.
 - (21) Giulliani Fonrouge. Derecho Financiero. Depalma. 3º Edición.
 - (22) Ruben Rubiolo. El derecho de defensa del administrado frente a una norma que pretende ignorarlo. 1º Jornadas Tributarias, Laborales y Tributarias. Rosario. 2003.
 - (23) Miguel Pascuzzi e hijos S.A. s/ Recurso de apelación", del 14/09/04 T.F.N. Sala "A"
 - (24) "Mellor Goodwin S.A.C.I. y F. (C.S.J.N. 18/10/73) c/Estado Nacional"
 - (25) "Miguel Pascuzzi – Juzgado Federal de Salta – 21/3/2006"
 - (26) "Epuyen S.A." Cámara Federal de Entre Ríos. Paraná 26/11/2006
 - (27) Carlos María Folco y Teresa Gómez. Procedimiento Tributario. 4º Edición. La Ley. 2005.
 - (28) "Rappen Automotores S.A: c/ Afip Dgis/ Acción declarativa de Certeza", del 16/12/03 Juzgado Federal de Río Cuarto.
-