

TESINA

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA MATANZA
INSTITUTO DE ESTUDIOS DE LAS FINANZAS PÚBLICAS ARGENTINAS**

Postgrado de Especialización en Ingresos Públicos

**Presidente del Comité Académico
Dr. Ernesto CELDEIRO**

**Tutor de la Tesis
Dr. José Eduardo BOSCO**

**Alumno
Abogado Mario L. CONSIGLIERE
Tel. Celular: 15-5009-9333
Mail: esmacon@yahoo.com.ar**

**TÍTULO
“LEY ANTIEVASIÓN vs. REALIDAD ECONÓMICA”**

**SUBTÍTULO
“Contradicción entre el Art. 2 de la Ley 25.345 –Antievasión-
y el Art. 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal”**

**HIPÓTESIS
“Inconstitucionalidad del Art. 2 de la Ley 25.345”.**

*"Del ordenamiento jurídico querido por Dios
deriva el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica
y, con ello, a una esfera concreta de derecho,
protegida contra todo ataque arbitrario"*
Pío XII - 1942

TEMA

En el presente análisis teórico y jurisprudencial del confornte normativo que se plantea entre el artículo 34 de la ley 11.683 y artículo 2 de la ley 25.345 me propongo llevar adelante el tratamiento de los siguientes temas: la determinación de oficio, la relación con el principio de realidad económica, los medios de pago, la jerarquía normativa, la forma de interpretar las normas jurídicas y ciertas cuestiones con ellos relacionadas, tales como las superposiciones y límites entre las funciones de los poderes del Estado, habida cuenta que todo ello gira en torno a la hipótesis y objetivo del presente trabajo, enunciada precedentemente.

OBJETO

Este estudio se centra en la necesidad de resolver la inseguridad jurídica que se genera tanto para el agente fiscalizador como para el contribuyente, en lo que respecta a la posibilidad de admitir o no los preceptos del Art. 34 de la ley 11.683 como sustento para validar el cómputo de deducciones y créditos fiscales a través de la realidad económica.

La aplicación práctica de esta restricción o su no aplicación, se traducen en un mayor tributo a cargo del sujeto pasivo, originado en el no cómputo de un gasto o de una deducción a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias; o de un crédito fiscal -en el caso del IVA-, lo que produce un incremento en la tasa efectiva del gravamen o una disminución de acuerdo a si es aceptada o no la posibilidad de probanza de la veracidad de la operaciones.

La aplicación del Art. 2 de la Ley de Prevención de la Evasión Fiscal en forma tajante conlleva por una parte, 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. Por otro lado, torna frágil el procedimiento fiscal, en tanto y en cuanto éste podría ser objeto asimismo de impugnaciones en sede judicial. Va de suyo entonces, que es de vital importancia encontrar la forma de articular ambas normas de un modo armónico.

ANÁLISIS

La legislación en cuestión

La Ley 11.683, o Ley de Procedimiento Fiscal (LPF) es la norma por excelencia que establece las reglas a seguir en la relación Fisco-Contribuyente, y en la cual se detallan todas las obligaciones y todos los derechos y facultades de ambos y establece en su Art. 34: "Facultades a la A.F.I.P. para que los contribuyentes utilicen determinados medios de pago. Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

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

Refleja sin dudas este artículo la delegación en el Poder Ejecutivo Nacional de la facultad de establecer determinados medios de pago de utilización obligatoria para la cancelación de operaciones de compra. Para el caso de que el contribuyente omita cumplir con esta exigencia se permite condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y otros conceptos, hasta tanto acrediten la veracidad de las operaciones de que se trate.

Entonces, se está delegando en la administración una facultad precisa, dándole al contribuyente la posibilidad de demostrar la verdadera situación de las operaciones. Esto se hace a fin de que se computen créditos y deducciones inexistentes, pero siempre respetando las garantías de las personas que realizaron las operaciones realmente, o de buena fe.

Podríamos concluir que la Ley introduce una presunción de ilegitimidad en los cálculos de créditos o deducciones, en los casos en que los pagos u operaciones que los originan no fueran efectuados por los medios que establecerá el PEN. Sin embargo y atento a ello, le brinda al contribuyente la posibilidad de presentar prueba que demuestre que dicha presunción no es cierta. Es una presunción de las llamadas relativas o "*luris Tantum*", en contraposición a las absolutas, o "*luris et de lure*", que no admiten la posibilidad de presentar pruebas que desvirtúen la validez de la presunción.

Por su parte, la Ley 25.345 (B.O. 17/11/2000) llamada "de Prevención de la Evasión Fiscal" o Ley Antievasión". y la RG 1547 (AFIP) (B.O. 11/08/2003) -derogó a la RG 151/98, y actualmente reglamenta la aplicación de las normas emanadas de la

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

Ley 25.345- que, en materia tributaria limitan los medios válidos para efectuar los pagos en dinero y las formas en que deben cumplimentarse dichos pagos para producir efectos cancelatorios y permitir el cómputo de créditos fiscales y deducciones impositivas.

Establecen los dos artículos que a mi modo de ver colisionan con el anterior:

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

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

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

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

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

En consecuencia tendrá los siguientes efectos: no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros y no serán computables como deducciones.

Por otro lado, establece el Art. 14 de la Ley 11.683 – Intimación de pago. Cómputo de conceptos o importes improcedentes: Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o el saldo a favor de la Administración Federal de Ingresos Públicos se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.”

El artículo 2, como se ha dicho, establece que los pagos que no sean realizados por los medios taxativamente enumerados en el artículo 1, no serán

computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos pudieran acreditar la veracidad de las operaciones involucradas.

Para esos casos indica que se aplicará el procedimiento que establece el artículo 14 de la ley procedimental. Dicho de otro modo, cuando en las declaraciones juradas los contribuyentes o responsables computen, contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes -como los de los pagos realizados por otros medios-, no ha de corresponder para su impugnación el procedimiento reglado en el artículo 16 de la misma ley -"Determinación de oficio"-, y entonces solo bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada.

Antes de continuar con el tema en análisis, he de explicar que el procedimiento normado en el art. 16 y siguientes de la LPF es el llamado de "Determinación de Oficio".

Esta determinación de oficio consiste en que, en ocasión de efectuarse un proceso de fiscalización por parte del organismo, y de encontrarse evidencias o presunciones de que existe inexactitud o falta de declaración de tributos, la AFIP deberá proceder a determinar la cuantía de los mismos por medio de un "Juez Administrativo", en base a las evidencias recogidas. Este proceso se plasma en un documento que, una vez, emitido se le notifica al contribuyente, con el objeto de que, en caso de estar en desacuerdo con el mismo, pueda interponer en su contra un recurso, con el objeto de ser oído y hacer valer sus medios de prueba, todo ello antes de que se encuentre firme la mencionada determinación de tributos. Puede inclusive hacer la presentación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, organismo este que, si bien no forma parte del Poder Judicial, es totalmente independiente de la AFIP. Una vez que esa resolución de encuentra firme, la Administración puede proceder a intimar la misma, y luego ejecutarla judicialmente, en caso de falta de pago. Está claro que en este último proceso, ya no es posible cuestionar o "discutir" la cuantía o validez del impuesto ejecutado. Es el mismo procedimiento al que está habilitada la administración en el caso de que una intimación, en los términos y ocasiones del art. 14 de la LPF, no sea abonada a su vencimiento.

Va de suyo, y como he mencionado ab initio, existe aquí una clara colisión entre el artículo 2 de la ley 25.345 y lo prescripto por el artículo 34 de la ley 11.683. ¿Porqué sostengo esto? Lo hago habida cuenta el artículo 34 de la citada ley también supedita los cómputos que señalé con anterioridad, a la utilización de determinados medios de pago, pero haciendo la salvedad de que quienes no los utilicen se encontrarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones a efectos de poder computar a su favor los conceptos antes mencionados.

Entonces, se vislumbra claramente la existencia de dos sistemas de determinación de las obligaciones tributarias. Por una parte, el artículo 2 de la ley antievasión impide la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones

realizadas por el contribuyente que las hubiere cancelado por otros medios diversos de los que ella establece, y por otra, el artículo 34 de la ley procedimental, que impone al contribuyente o responsable la obligación, en ese caso, el hecho de acreditar la veracidad de las mismas.

Dicho de otro modo, si el contribuyente realiza compras superiores a \$ 1.000 sin respetar los medios de pago enumerados en el art. 1° de la Ley Antievasión, la AFIP puede, y debe, realizar una simple intimación administrativa de los importes de deducciones y de créditos fiscales que dicha operación produjo. En caso de falta de pago de la intimación, se pasa directamente a la ejecución de la deuda.

En ningún momento se permite que el contribuyente sea oído, y justifique la veracidad de la operación en cuestión. Establece de esta manera una presunción absoluta respecto a la ilegitimidad de los créditos y deducciones intimados. Solamente se le brinda la posibilidad de pagar el importe determinado y, en caso de que disponga de los medios necesarios, iníciela la llamada "Acción de Repetición", establecida en el art. 69 de la LPF, que consiste en solicitar a la administración la devolución de los importes pagados.

Esta cuestión puede, y debe ser analizada entonces desde dos aristas distintas. La primera relacionada con la preeminencia de las leyes, y la segunda desde un encuadre constitucional.

La preeminencia de las leyes

Desde el punto de vista de esta primera cuestión que pretendo abordar, y conforme al principio de especialidad, la "ley especial" es justamente la ley de procedimiento tributario. Ergo, el artículo 34 prevalece por sobre lo establecido en la "ley general" de prevención de la evasión.

Así lo ha entendido la jurisprudencia al establecer que "...Sobre el particular, cabe destacar que, conforme con el "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 aun cuando ambas normas estén vigentes."²

En el mismo fallo el TFN ha expresado que: "... 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 2 de la ley 25345, puesto que es aquél el que permite el pleno ejercicio de la

² "Bartucci, Raimundo", TFN - Sala "A" - 5/12/2007

garantía del debido proceso al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas."³

Derechos conculcados

Habiendo establecido entonces cual es la ley que prevalece, es momento de abordar las cuestiones constitucionales.

Ha sostenido la CSJN reiteradamente que, en la interpretación de las leyes debe cuidarse que la inteligencia que se les asigne no pueda llevar la pérdida de un derecho, o que el excesivo rigor de los razonamientos no desnaturalice el espíritu que ha inspirado su sanción.⁴

Es evidente que el derecho de defensa en juicio no es una cuestión menor. Al privarse a los contribuyentes del derecho a ser oídos, y de producir y ofrecer pruebas, se les conculcan los derechos a un debido proceso y al de defensa, reconocidos y garantizados en nuestra Ley Fundamental.

Por ello, y abundando en la cuestión del derecho de defensa el mismo tribunal estableció en el fallo de marras que: "...La garantía constitucional de defensa en juicio integra el núcleo de principios básicos a los 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 aquella 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".⁵

Pero no resolver esta colisión de normas, no solo conculca una garantía, sino que ciertamente soslaya el principio de legalidad y lesiona el derecho a la propiedad.

El derecho a la propiedad se ve lesionado habida cuenta la impugnación del cómputo de los gastos, de los créditos fiscales y de los demás efectos tributarios que corresponden al contribuyente se transforman de inmediato en una mayor carga tributaria. Ésta a su vez, no se encuentra prevista en los gravámenes sobre los que fundamentalmente recae esta sanción, que son los impuestos a las ganancias y al valor agregado, incrementando de modo indirecto la tasa efectiva de estos tributos. Lo antedicho cuando menos resulta ilegal, ya que las mayores cargas tributarias no se originan en una ley de naturaleza impositiva, teniendo sustento sólo en la

³ "Bartucci, Raimundo", op. cit.

⁴ Fallos 303:758; 308:1978

⁵ "Bartucci, Raimundo", op. cit.

trasgresión de un aspecto de tipo "formal", cual es el de no utilizar determinado medio de cancelación de las operaciones efectuadas.

Así lo entendió la Cámara Federal de Mar del Plata al expresar que "...En efecto, el cercenamiento de la facultad de probar la autenticidad de las operaciones conduce inevitablemente a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica- puede derivar en una carga tributaria manifiesta, que se traduce en un incremento de la tasa efectiva del impuesto como consecuencia de que no se admite la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito fiscal que no se ajuste a los recaudos establecidos en el artículo 1 de la ley 25345. En otras palabras, la aplicación del artículo 2 de la ley antievasión podría derivar en la determinación de obligaciones irreales que afecten en forma grave el derecho de propiedad del contribuyente."⁶

El Tribunal Fiscal también se ha pronunciado sobre el tema al sostener 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". Sostuvo además que "...De no admitirse este supuesto se estaría juzgando con un excesivo rigorismo formal en desmedro de la prestación de un adecuado servicio de justicia, denegándole el acceso a un de los recursos legales, afectando así su derecho de defensa".⁷

Y marcando una suerte de puente de oro entre este derecho de defensa y la competencia del TFN -tema que abordaré más adelante-, la Excma. Cámara de Apelaciones 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".⁸

Inobservancia de principios

Respecto del principio de legalidad, permítaseme recordar aquí lo que el legislador muchas veces soslaya en su recinto. No resulta ocioso entonces, y antes de proseguir, recordar los principios constitucionales que rigen en materia tributaria.

⁶ "Tiendas Roxana SA c/AFIP-DGI s/amparo", de la Cámara Federal de Mar del Plata (31/5/2010)

⁷ Pescamellino Puerta S.A. TFN- Sala D- 30-09-2002

⁸ Oeste Automotores S.A.- CNACAF- Sala V- 02-04-96

Respecto de ellos, el de legalidad es el principio que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional.⁹ Establece que no habrá tributo sin ley. Nadie estará obligado a pagar un tributo que no haya sido impuesto por ley. Para su imposición un tributo debe estar: creado por ley, seguir los requisitos formales de una ley, y emanar del órgano competente. Para leyes impositivas la cámara de origen o iniciadora es la de Diputados (representantes directos del pueblo). La ley debe definir el hecho imponible y sus elementos: sujeto, objeto, base imponible, alícuota, las infracciones, sanciones y las exenciones, así como el órgano legalizado para recibir el pago de los tributos. La máxima latina *nullum tributum sine lege* determina que para que un tributo sea considerado como tal debe estar contenido en una ley, de lo contrario no es tributo.

Entonces y razonablemente, la doctrina argentina identifica –siguiendo las palabras de Rosatti-¹⁰, bajo la denominación de principio de legalidad tributaria, la regla que se expresa en el antes citado aforismo latino *nullum tributum sine lege*. Este principio es para Jarach, la partida de nacimiento del derecho tributario,¹¹ y Héctor B. Villegas denomina a la regla rectora de la materia tributaria principio de legalidad y lo hace en ocasión de examinar el tema de las fuentes de producción de las normas jurídicas de esta rama del derecho.

Pacíficamente sostiene la doctrina entonces, que la atribución constitucional consistente en la facultad de imponer contribuciones en la República Argentina, reviste carácter exclusivo del Congreso, y en su caso de los órganos Legislativos locales y se ejerce en virtud de la sanción de normas portadoras de mandatos jurídicos aptos para generar obligaciones pecuniarias a cargo de los particulares y los correlativos derechos creditorios a favor del fisco.

También hay autores que distinguen entre principio de legalidad y principio de reserva de ley; así. De este modo, el significado actual del principio de legalidad es que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante; mientras que el significado primario de la reserva de ley es que una materia, en el caso la tributaria, tiene que ser regulada por ley y no por reglamento.

Continuando con el pensamiento de Rosatti, el principio de reserva de ley no vincula sólo a la Administración sino también debe ser de observancia inexcusable por el legislador; proyecta su eficacia sobre las fuentes del derecho y en

⁹ Artículo 19 de la Constitución Nacional: "Las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios, y exentas de la autoridad de los magistrados. Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe." ; y Artículo 52 de la Constitución Nacional: "A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas."

¹⁰ Dr. Horacio Rosatti. En 2003 fue designado Procurador del Tesoro de la Nación, siendo el máximo responsable de la defensa jurídica del Estado Argentino frente a las demandas tramitadas por inversores extranjeros ante tribunales arbitrales internacionales luego de la crisis económica de 2001

¹¹ Jarach, Dino, El Hecho Imponible, Abeledo Perrot, 1996, ps. 27 y ss.

lo relativo a las obligaciones tributarias sustantivas significa que el Estado sólo puede ejercer legítimamente sus potestades normativas por conducto del poder Legislativo.

De modo tal, que sostiene el citado autor, este principio de reserva de ley en materia tributaria actúa -como adelantara-, como una "norma sobre la normación" por lo que para desplegar su eficacia debe en puridad, estar contenido en el mismo texto constitucional (v. arts. 4°, 17°, 52°, 75°, inc. 1° y Z°, 77°, 99°, inc. 3°, C-N.).

La aplicación del principio de reserva de ley en materia tributaria admite una formulación positiva explícita: la ley debe establecer todos los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria: presupuesto de hecho, base de cálculo; exoneraciones, alícuotas; así como lo relativo a la responsabilidad tributaria, a la tipificación de infracciones, imposición de sanciones y establecimiento de limitaciones a los derechos y garantías individuales (arts. 4°, 17° y 75°, inc. 2°, C.N.).

Entonces y en síntesis, el principio de legalidad entonces implica que todo acto administrativo debe fundarse en una norma general autorizante; mientras que el significado primario de la reserva de ley es que una materia, en el caso la tributaria, tiene que ser regulada por ley y no por reglamento.

Este principio es fundamental para el tratamiento del tema propuesto ya que por vía Resolución General puede estar siendo alterando el espíritu de la Ley. Es preciso tener claro dónde se enmarca este principio, para luego definir y formular algunas aristas de su entorno.

Tanto así que oportunamente, la anteriormente citada Cámara Federal de Mar del Plata sentenció que "... Lo desarrollado hasta aquí me permite sentar como conclusión que -en el marco de un estado de derecho constitucional como en el que vivimos- el sistema que impone el artículo 2 de la ley antievasión no cumple con los parámetros de legalidad y razonabilidad que deben estar presentes en toda norma. Además, al lesionar de manera manifiesta derechos de raigambre constitucional, cabe declarar, mediante el presente, la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345, y ordenar a la demandada que proceda respecto de la accionante conforme lo dispone por el artículo 34 de la ley 11683, que establece un sistema más respetuoso de los postulados de nuestra Constitución Nacional."¹²

En referencia a este punto, y ya desde el punto de vista doctrinario, Linares acertadamente ha sostenido que un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia en cuanto se apoya en normas jurídicas, pero sólo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo,

¹² "Tiendas Roxana SA c/AFIP-DGI s/amparo", op. cit.

agregando que la ausencia de razonabilidad convierte a las leyes en inconstitucionales y a las sentencias en arbitrarias.¹³

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

Otro principio fundamental es el de igualdad,¹⁴ habida cuenta que la igualdad es la base del impuesto. No es una igualdad numérica sino igualdad para los semejantes. Se trata de asegurar el mismo tratamiento para quienes se encuentran en análogas situaciones. Es igualdad por rangos de igual capacidad contributiva (que se exterioriza por el patrimonio, la renta o el gasto).

El principio de generalidad¹⁵ por su parte establece que un sistema tributario debe abarcar íntegramente las distintas exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Se encuentra este principio evidentemente vinculado con el principio de igualdad. Los tributos deben abarcar íntegramente a las distintas categorías de personas o bienes y no a una parte de ellas.

Otro de los principios, el de proporcionalidad se halla contemplado en los artículos 4 y 75 inciso 2¹⁶ de nuestra Carta Magna. Debe entenderse en el sentido de proporcionalidad en las exteriorizaciones de la capacidad contributiva. Proporcionalmente al capital, a la renta y al consumo; siendo razonable exigir que paguen más los que tienen más renta o mayor patrimonio, respetando los principios de capacidad contributiva.

En cuanto a la no confiscatoriedad, si bien es cierto que la CN no explicita directamente el principio en materia tributaria, si lo hace en forma indirecta, al

¹³ LINARES, J.F., Razonabilidad de las leyes, Edit. Astrea, 2002.

¹⁴ Artículo 16 de la Constitución Nacional: "La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."

¹⁵ Artículo 16 de la Constitución Nacional en su parte pertinente: "... Todos sus habitantes son iguales ante la ley ... La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas."

¹⁶ Artículo 4 de la Constitución Nacional: "El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, del de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General..."

Artículo 75 inciso 2 de la Constitución Nacional: "Corresponde al Congreso: Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan..."

referirse a la propiedad privada.¹⁷ Los tributos no pueden absorber una parte sustancial de la propiedad privada o de su renta.

El principio de retroactividad tiene sus bases en el Código Civil.¹⁸ Significa aplicar una ley nueva a los actos del pasado. Las leyes impositivas pueden ser retroactivas porque derivan del poder de imperio que tiene el Estado. El Congreso puede sancionar leyes tributarias retroactivas, siempre que no se afecte la garantía constitucional sobre propiedad privada.

En este sentido, entiendo que la retroactividad es un principio criticable en cualquier materia. Existe consenso doctrinario respecto de que hay que respetar las reglas de juego y precisamente para ello es necesario que se conozcan con anterioridad. La ley siempre debería ser preexistente a los hechos sobre los cuales se va a aplicar.

Por último el principio de equidad¹⁹, se halla relacionado con la justicia y la razonabilidad. Un impuesto debe ser justo. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que el principio de la equidad se refiere a que debe ser equitativo el monto del impuesto en sí y la oportunidad en que se lo aplique y que equidad significa que la imposición debe guardar una razonable relación con la materia imponible.

¹⁷ Artículo 17 de la Constitución Nacional: "La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el artículo 4°. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino..."

¹⁸ Artículo 3 del Código Civil: "A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplicarán aún a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, salvo disposición en contrario..."

¹⁹ Preámbulo: "Nos, los representantes del pueblo de la Nación Argentina (...) con el objeto de constituir la unión nacional, afianzar la justicia, consolidar la paz interior, proveer a la defensa común, promover el bienestar general (...)"

Artículo 4 de la Constitución Nacional op. cit

Artículo 75 de la Constitución Nacional: "Corresponde al Congreso: 1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan,

serán uniformes en toda la Nación. 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables. Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos. La distribución entre la Nación, las provincias y la ciudad de Buenos Aires y entre éstas, se efectuará en relación directa a las competencias, servicios y funciones de cada una de ellas contemplando criterios objetivos de reparto; será equitativa, solidaria y dará prioridad al logro de un grado equivalente de desarrollo, calidad de vida e igualdad de oportunidades en todo el territorio nacional. (...) 8. Fijar anualmente, ... el presupuesto general de gastos y cálculo de recursos de la administración nacional, en base al programa general de gobierno y al plan de inversiones públicas y aprobar o desechar la cuenta de inversión. 9. Acordar subsidios del Tesoro nacional a las provincias, cuyas rentas no alcancen, según sus presupuestos, a cubrir sus gastos ordinarios..."

Equidad es sinónimo de justicia. Un tributo no es justo en tanto no sea constitucional. Por lo que en esta garantía se engloban todas las otras señaladas anteriormente. El "principio de equidad" articula y sintetiza a todos los demás principios constitucionales. Un tributo es justo cuando considera los principios de legalidad, igualdad, generalidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad e irretroactividad.

Al tratar el principio de legalidad, hemos visto que no solo es una opinión doctrinaria, sino que desde lo jurisprudencial, el artículo 2 de la ley 25345 fue declarado inconstitucional por la Cámara Federal de Mar del Plata siguiendo el camino que antes había trazado la Cámara Federal de Paraná en los autos "Epuypén SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad" del 14/11/2006.

En lo atinente a la cuestión que plantea el artículo 14 Ley 11.683 antes citado, en él se halla contemplado un procedimiento sumario para el reclamo por parte de la Administración, cuando contra el tributo ya determinado se apliquen para su cancelación medios o conceptos no idóneos o improcedentes.

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

Sin embargo la Ley 25.345, en el segundo párrafo de su artículo 2º, prevé la aplicación del mismo procedimiento, intimación de pago, para los casos en que proceda la impugnación de conceptos computados por el contribuyente, de conformidad a las previsiones del artículo 1º de esta norma, circunstancia ésta sustancialmente distinta a la contemplada por el artículo 14 de la Ley 11.683 ya que en ella se trata de un tributo que se encuentra determinado y para cuya cancelación se utiliza un medio de pago cuestionado.

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

Va de suyo entonces, que el hecho de que el impuesto ya se encuentre liquidado torna innecesaria la actividad determinativa por parte del Fisco en el primer caso, cuando en el segundo el Fisco debe proceder a la determinación de un nuevo tributo, por cuanto considera impugnabile el que el contribuyente ha liquidado per se, a través de su declaración jurada.

Además, la determinación del ajuste tributario debe según determina la Ley 11.683, ser hecho de oficio –según los arts. 16 y ss. de la citada ley- por la Administración Tributaria.

Sin embargo, una vez más y en contraposición, la Ley 25.345, establece que la Administración estará relevada de aplicar ese procedimiento, utilizando en su lugar el del artículo 14 de la Ley 11.683, en los casos en que tenga que impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios derivados de pagos realizados vulnerando la normativa antievasión.

Conteste con lo antes expresado, han sido asimiladas a actos administrativos aquellas operaciones que afectan la base imponible, por lo que toda afectación de esto último participa de la naturaleza de la determinación de oficio.²⁰

La competencia del TFN

Otra cuestión importante relacionada con el tema examinado, es la de la competencia del TFN en estos casos. Entiendo que debe tenerla ya que los procedimientos llevados a cabo por el Organismo Fiscalizador constituyen verdaderas determinaciones de oficio.

Así lo ha entendido el propio TFN al expresar que: "... dentro de ese contexto conceptual, la materia aquí controvertida conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones, conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible. En suma, la aplicación de las disposiciones de la ley 25345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme con pautas legales de valoración. Siendo ello así, cabe concluir que la cuestión sometida a la consideración de este Tribunal versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el Organismo Fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y, por lo tanto, apelable, de conformidad con lo prescripto por el artículo 159 de la ley procedimental."²¹

Conforme al artículo 76 de la Ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), el TFN es competente, en general, para entender en todas las apelaciones de resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, por un importe superior al contemplado en los diversos incisos del artículo 159. Incluso se ha sentado no poca jurisprudencia respecto de la apelabilidad de ciertos actos que, aun no siendo resoluciones dictadas como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio, abren la competencia del Tribunal.

²⁰ "Cofirene Banco de Inversión S.A".- TFN- Sala A- 06-10-1997

²¹ "Miguel Pascuzzi e Hijos SA" - TFN - Sala "A" - 14/9/2004

Evidentemente la AFIP cuestiona la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación para entender en las apelaciones dirigidas contra las resoluciones administrativas recurridas, amparándose en que las mismas fueron dictadas en los términos del artículo 14 de la ley 11.683. Lo hace basada en que tales actos no se corresponden con los puntos enumerados en el artículo 159 de la ley 11.683 sobre los cuales el TFN es competente.

Sin embargo la pretensa incompetencia del TFN para entender en estos casos no solo ha sido refutada en el fallo citado.

En otro orden de cosas, pero sin abandonar el tema que me ocupa en este apartado respecto de la competencia del Tribunal Fiscal, y en lo referido a la misma para entender en las notificaciones de caducidades de planes de facilidades de pago, aunque no uniforme, existe una tendencia en las Salas de la Exma. Cámara de confirmar tal competencia, con fundamento en la naturaleza sancionatoria que tiene el instituto de la "caducidad". Entonces, y aún cuando se trate de actos para cuyo dictado no se ha seguido el procedimiento establecido en el artículo 16 y ss. de la Ley 11.683 se abre la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación siempre que ellos impliquen una revisión por parte de la Administración, del contenido material de la obligación declarada por el contribuyente.

De tal modo, la doctrina y la jurisprudencia han señalado que una determinación tributaria resulta apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación en la medida que reúna dos condiciones concurrentes: por un lado que se intime a pagar una suma de dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal; y por otro b) Que el acto haya emanado de un juez administrativo.

En otra ocasión el TFN ha establecido que "... en efecto, no es la forma utilizada por el Organismo Recaudador lo que hace que una resolución pueda o no ser considerada determinativa. Así, en ocasión de votar en minoría en la causa "Tecnifos SA", sentencia de fecha 15 de octubre de 2004, a cuyos fundamentos es dable remitirse, se sostuvo que podían existir actos determinativos por fuera del procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes de la ley 11683, señalándose entonces que la circunstancia de que una ley autorice a la Dirección General Impositiva para que no cumpla con el procedimiento de determinación de oficio, contenido en la ley procedimental, "en modo alguno implica que el acto así dictado no posea naturaleza determinativa, en tanto conforme todos y cada uno de los requisitos jurisprudenciales que esta Sala ha delineado a lo largo de su vida institucional", y que "la Dirección General Impositiva puede prescindir del procedimiento de determinación de oficio para determinar la deuda de un contribuyente, pero el acto por el cual determina la misma es un acto de determinación de oficio. Lo que esta norma establece es otro tipo de procedimiento,

que si bien es distinto del artículo 16 de la ley de rito, al igual que éste también culmina en una determinación de oficio..."²²

Respecto al tema tratado, la Sala A del TFN declaró su competencia para entender en la apelación de las intimaciones practicadas conforme el artículo 14 de la Ley 11.683, por aplicación del segundo párrafo del artículo 2° de la Ley 25.345.²³

Sostuvo el decisorio basada en que tal acto "...conlleva una determinación de oficio, toda vez que de sus previsiones surge que lo que se discute -en definitiva- es la veracidad de las operaciones, conteniendo ello implicancias directas en la configuración del hecho imponible..."

Acertadamente expresa la sentencia que "...la aplicación de las disposiciones de la ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de valoración, por lo que el procedimiento llevado a cabo por el organismo fiscal en este caso ...debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y, por lo tanto, apelable de conformidad con lo prescripto por el art. 159 de la ley procedimental..."

Como ya ha ocurrido al analizar algún punto anterior, el mismo fallo trata además el tema de la inconstitucionalidad, y aunque éste no sea el acápite dedicado a tal tema, permítaseme mencionar aquí lo sentenciado ya que se trata del mismo fallo.

En esta causa la recurrente había hecho un planteo de inconstitucionalidad fundada 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 CN.

El decisorio afirma que "...el art. 2° de la ley -25.345- 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..., lo que implica a criterio de los vocales de la Sala ...un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas, pudiendo ello indudablemente ...conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica- puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la

²² "Romeo y Verde, Julio César s/apelación s/IVA" (TFN - Sala "B" - 8/5/2007).

²³ Miguel Pascuzzi e Hijos SA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, 14/09/2004

deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones...”

Este mismo criterio es aplicado en la causa “Bartucci, Raimundo”, 05/12/2007 del TFN sala A, fallo en el que en síntesis se determina la competencia del TFN para entender en un recurso de apelación incoado por un contribuyente contra la intimación a ingresar la suma correspondiente a las liquidaciones del IVA confeccionadas por la AFIP con motivo de la impugnación del crédito fiscal proveniente de operaciones que fueron canceladas por medios de pago distintos a los admitidos por la ley 25.345, pues ello conlleva a una determinación de oficio, en la medida que lo que se discute, en definitiva, es la veracidad de tales operaciones, lo cual tiene implicancias directas en la configuración del hecho imponible.

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

Siguiendo con el fallo, éste declara nula la intimación al pago del saldo de las declaraciones juradas del IVA en las cuales se computó créditos fiscales originados en operaciones que no habían sido canceladas por los medios de pago previstos en la Ley 23.345, pues el Fisco Nacional amparándose en lo dispuesto en el art. 2° de la aludida norma impidió al recurrente la posibilidad de acreditar la autenticidad de sus operaciones, vulnerando de esta forma la garantía del debido proceso y cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba. (voto en disidencia parcial del Dr. Celdeiro).

Hasta aquí las voces a favor de la competencia del TFN. Como contracara, la Sala I de la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, en los autos “Miguel Pascuzzi”²⁴ s/Incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación revocó el criterio del Tribunal Fiscal e hizo lugar a la excepción de incompetencia planteada por el Fisco, con costas en ambas instancias en el orden causado, sosteniendo que para hacer efectivo el sistema de control establecido por la ley antievasión, no se requiere seguir el procedimiento de determinación de oficio establecido en el artículo 16 y siguientes de la ley 11683, y ordena que no serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o

²⁴ Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala I - 30/09/2010 “Miguel Pascuzzi” Incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación

responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones y el Organismo Recaudador deberá aplicar a sus efectos el procedimiento establecido en el artículo 14 de la ley 11683. Además se consideró que el acto que se apelaba no revestía la condición de una determinación, y añadieron que la incompetencia del Tribunal Fiscal no impedía que el contribuyente recurriera en los términos del artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683, pudiendo la decisión ser impugnada por vía judicial, conforme el artículo 23 de la ley 19549.

También en este sentido se pronunció recientemente la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo en los autos "Arraras, Eliseo Antonio"²⁵, al sostener que: "No se verifica en el caso la existencia de alguno de los presupuestos indicados en el artículo 159 de la ley de procedimiento fiscal a fin de habilitar la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Debe destacarse que aun cuando deba valorarse si el acto impugnado posee un carácter determinativo, más allá de su denominación formal, lo cierto es que la exclusión de la vía determinativa surge de forma inequívoca de la propia ley 25345. Cabe señalar que la resolución materializó la constatación de una situación de hecho, compras u operaciones pagadas en contravención a lo dispuesto en el artículo 1 de la ley 25345, que da lugar a que las deducciones y/o créditos fiscales alegados por el contribuyente no sean computables". (del voto del Dr. Fernández).

En ese mismo año, y en el mismo fuero contencioso, también en los autos "Terra BTH SRL", la Cámara se pronunció por la incompetencia del TFN.²⁶

El principio de la realidad económica

Otra de las aristas del tema tratado, es la que tiene que ver con el principio de la realidad económica.

Éste, si bien no existe literalmente desde el punto de vista normativo, se desprende de la interpretación dada por la doctrina y la jurisprudencia, con respecto a los actuales artículos 1²⁷ y 2²⁸ de la Ley 11.683. De tal modo se precisa que, según

²⁵ Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo, Sala IV - 2/3/2010 "Arraras, Eliseo Antonio" Incompetencia del Tribunal Fiscal de la Nación. Ante la ley antievasión

²⁶ Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo "TERRA BTH SRL" - SALA III - 1/2/2010

²⁷ Ley 11.683, ARTÍCULO 1- En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado.

²⁸ Ley 11.683, ARTÍCULO 2 - 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,

este principio y sólo para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas.

Es de suma importancia realizar un análisis de este principio para contribuir a resolver el conflicto aquí planteado, ya que los artículos 1 y 2 de la ley antievasión, en una primera aproximación modifican de modo trascendental el principio general que fija el artículo 724 del Código Civil²⁹, el cual considera al pago como un modo extintivo de las obligaciones, habiendo avanzado sobre una cuestión liminar en el derecho como lo es el respeto a la voluntad de las partes, sujetando a los contratantes al cumplimiento de requisitos esenciales que sólo traen complicaciones para el desarrollo de las actividades económicas. En nuestro sistema normativo el pago, es el cumplimiento por el deudor de la prestación debida, trátase de una obligación de dar o de hacer, que no siempre consistirá en la entrega de sumas de dinero.

Desde la vigencia de esta ley, ese pago, para tener carácter cancelatorio, está condicionado a que sea realizado mediante la utilización de determinados medios, puesto que de lo contrario, no surtirá efectos entre las partes, es decir, carecerá de efectos jurídicos para el ente recaudador, y en el aspecto que la RG 1547 establece este pago no surtirá efectos respecto de las partes ni será oponible a terceros.

Se ve claramente entonces como además de alterar, lo dispuesto por una norma de jerarquía superior tal cual es la normativa del Código Civil, altera la aplicación del principio de lo devengado en materia de determinación del impuesto a las ganancias, por cuanto el cómputo de un gasto o de una amortización estará supeditado a la forma de cancelación de la operación que le da origen. Además en tanto y en cuanto le impide al contribuyente demostrar la veracidad de los hechos, se crea así una presunción legal absoluta, pues partiendo de un indicio comprobado; la no utilización de alguno de los medios de pago aceptados- presume la inexistencia de la operación, lo que deviene en una ficción que altera garantías constitucionales.

En la causa Epuyén³⁰, la Cámara Federal de Paraná, además de tratar la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25.345 –como se verá más adelante-, aborda la cuestión del principio de realidad económica.

Opina al respecto, que éste puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en la que se basa. Agrega que puede

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.

²⁹ C.Civil, ARTÍCULO 724: Las obligaciones se extinguen: Por el pago; por la novación; por la compensación; por la transacción; por la confusión; por la renuncia de los derechos del acreedor; por la remisión de la deuda; y por la imposibilidad del pago.

³⁰ "Epuyén SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad" (14/11/2006)

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.

Determina, como ya he citado, que el artículo 2 de la ley 25.345 al contradecir al artículo 34 impidiendo la prueba de la verdad resulta inconstitucional, y opina que la ley 25.795 modifica el artículo 34 de la ley de procedimientos fiscales pero mantiene la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones, y que la ley 26.044 –posterior al igual que la ley 25.795 a la ley 25.345- no altera su texto.

La inconstitucionalidad

He ahora de referirme a la cuestión de la inconstitucionalidad, empero ya la he abordado tangencialmente al tocar otros temas, haciendo también breves referencia a los fallos que a continuación menciono.

Estos dos fallos han sido escogidos porque, no solo a mi juicio sino al de la doctrina consultada, resultan paradigmáticos. El primero Pascuzzi, el segundo Epuyen. Ello así es que me permito tratarlos in extenso.

El fallo Pascuzzi³¹

En el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación: Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. s/ recurso de apelación Impuesto al Valor Agregado Sala A 14/9/2004, un contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación en virtud de una intimación realizada por la AFIP DGI Regional Salta, en la que se le intima el pago de un monto de IVA en concepto de saldos de declaraciones juradas. El contribuyente solicitó la nulidad de todo lo actuado.

La actora opone como de previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia prevista en el artículo 171 de la ley de rito fiscal, sosteniendo que la intimación no determina tributo en forma cierta o presunta, no impone multa sino que se trata de una intimación administrativa, conforme lo establece el artículo 16 de la citada norma legal. Sostiene asimismo dentro de su alegato la inaplicabilidad al supuesto de autos de la ley 25345 sobre prevención de la evasión fiscal, norma que establece la prohibición de realizar pagos por sumas superiores a \$ 1.000 que no guarde ciertas formas, y que se debe aplicar el artículo 34 de la ley de procedimiento fiscal, que posibilita la acreditación de las operaciones mediante otros medios.

La presunta determinación se origina en una fiscalización llevada a cabo por la AFIP, en la cual los inspectores actuantes procedieron a la impugnación de créditos fiscales con sustento a la aplicación de la ley de prevención fiscal N° 25.345.

³¹ "MIGUEL PASCUZZI E HIJOS SA" - TFN - SALA A - 14/09/2004 op.cit.

En virtud de que los funcionarios actuantes detectaron compras cuyos pagos no reunían los extremos exigidos por la norma, consideraron improcedente su cómputo como créditos fiscales y confeccionaron las pertinentes declaraciones juradas rectificativas.

Dos de los vocales de la sala A del TFN entendieron en la cuestión que conlleva necesariamente a una determinación de oficio por parte de la autoridad de contralor, toda vez que de sus precisiones surgen que lo que esta en discusión, es la veracidad de las operaciones contenidas, ello tiene una implicancia directa en la determinación de la materia imponible. Por ello el Tribunal Fiscal se declaró competente para entender en el recurso de apelación planteado, ante lo manifestado por la representación del fisco, que opone como previo y especial pronunciamiento la excepción de incompetencia prevista en el artículo 171 inc. a) de la ley 11.683.

El Dr. Celdeiro quien por los demás temas opinó al unísono con la mayoría, en cuanto a la ley especial, sostuvo que "... es la ley de procedimiento fiscal, donde se regula específicamente el derecho a defensa y cuyo artículo 34 prevalece por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión (consagrando el principio de especialidad). El mencionado artículo prevalece por sobre el artículo 2 de la Ley 25345, puesto que es aquel 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 uno de los principios básicos a los que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo, e incluye no solamente el derecho a ser oído, sino el derecho ofrecer y producir pruebas, y a obtener una decisión fundada."

El fallo determina la nulidad de las actuaciones efectuadas por la AFIP DGI., porque el contribuyente no tomó vista de las actuaciones, no ofreció ni produjo la prueba que le correspondía en contra de la pretensión del Fisco, no obtuvo por parte de la autoridad de contralor una resolución fundada en hecho y derecho. Ergo nunca operó el debido proceso adjetivo. En definitiva a Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. nunca se le permitió defenderse, demostrar lo que el Fisco le estaba ajustando por vía de la ley antievasión, que las transacciones efectuadas eran verosímiles y que se podían acreditar las mismas.

Sostiene además el mismo, en párrafos sucesivos que "... la aplicación de las disposiciones de la ley 25.345 entraña la verificación de hechos ocurridos y de las disposiciones jurídicas aplicables, así como también la comprobación del tributo conforme a pautas legales de valoración".

"Del texto de la norma legal citada surge claramente que la sanción de la ley 25.345 no implicaba necesariamente la derogación del artículo 34 transcripto, ya que el mismo está concebido en términos más amplios que la referida ley, en cuanto a los requisitos que pudieran exigirse a los contribuyentes y responsables, y no se agota en la utilización de determinados medios o procedimientos de pago, sino que asimismo se refiere a "otras formas de comprobación de las operaciones".

“Además, no debe olvidarse que por la misma se instrumenta una delegación a favor de la AFIP, pudiendo razonablemente interpretarse que el legislador retomó su facultad para ejercerla en forma directa en lo que hace a la utilización de determinados medios de pago, mediante la ley 25.345; circunstancia que trajo como consecuencia la derogación implícita de la R.G. N° 151, mas no la del artículo 34 mentado, si bien este último, por el motivo expresado, ha resultado carente de operatividad en la materia que nos ocupa.”

“A los suscriptos no se les escapa que en la materia existió desprolijidad en lo que hace a la reglamentación de la nueva norma y el adecuado ordenamiento de las disposiciones, aspecto que recién se concretó -al menos en las cuestiones esenciales- mediante el dictado de la R.G. N° 1547, extremos que en el interregno pueden haber causado situaciones de incertidumbre para los obligados. Pero tales circunstancias frente al tenor de las disposiciones de la ley 25.345, no pueden dar fundamento suficiente para considerar que dicha norma no fue operativa en el lapso referido.”

“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.”

“En efecto, 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. 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, y la veracidad de las operaciones.”

“Sin perjuicio de lo expuesto, el valladar impuesto por el artículo 185 de la ley de procedimiento tributario impide que este Tribunal se pronuncie sobre el particular.”

También se expresó el TFN respecto de 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.

Surge del voto en disidencia del Dr. Caldeiro la tajante afirmación 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", 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".

Por ello 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".

También expresó en su disidencia el magistrado 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".

El fallo Epuén³²

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

³² "Epuén SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad" op.cit.

El Juez Federal de Paraná rechazó la acción entablada, citando el fallo "Tachella", como precedente, entendiendo que no surgía de manera manifiesta e ineludible la repugnancia constitucional del artículo 2° de la Ley 25345, considerando que la normativa era razonable acorde a los fines para los cuales fue dictada y no traía aparejada la confiscatoriedad argumentada por la apelante.

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

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

El Fisco, por su parte consideraba que no se había demostrado 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.

Respecto de ello, la Cámara Federal destacó que, si bien la declaración de inconstitucionalidad de una norma constituía la última "ratio" a la que corresponde acudir, el cercenamiento de la posibilidad de acreditar la veracidad de la operación dispuesta por el artículo 2° de la Ley 25345, choca con una normativa especial como lo es el artículo 34 de la Ley 11683 que justamente la admite.

La Alzada por lo tanto, trae a colación el principio de la realidad económica, analizando la extensión que debe darse al artículo 2° de la Ley 11683 en la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible. Al respecto, recuerda – con cita de doctrina – que si bien el principio de la realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la ley de procedimiento tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal, y el sustento real que de ese hecho se desprende; mas, como ha dicho la Corte³³, "...ello no puede conducir a desvirtuar lo establecido por las normas legales, ya que de lo contrario se afectaría el principio de reserva de ley y supondría, paralelamente, un serio menoscabo a la seguridad jurídica. De lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo a la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente."

³³ CSJN in re "Cía. Swift de la Plata S.A. Frigorífica s/convocatoria de acreedores"; "Kelloggs Co. Arg. SACIF"

La idea central es que este principio relevante puede verse desvirtuado si el contribuyente se ve impedido de demostrar la realidad económica en que se basa. Por lo demás, agregan, "si el Fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar una realidad distinta a la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impide en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente". Por eso sentencian que "Puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no parece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios."

La Cámara también analiza el artículo 1° de la Ley 25345, afirmando que dicha norma se introduce en cuestiones que se encuentran reguladas en el Código Civil, al privar de efectos entre las partes a los pagos hechos sin las formas en él mencionadas; y considera que, si a los efectos fiscales se prefieren ciertos medios acreditativos, tales requisitos no deben ampliarse a los efectos entre las partes, materia que tiene su propia regulación en cuanto a la prueba del pago. Expresa lógicamente, que al contradecir al artículo 34 de la Ley 11683, impidiendo la prueba de la verdad, el artículo 2° de la Ley 25345 es inconstitucional.

Asimismo expresa que tanto la Ley 25795 como la 26044, que son posteriores a la 25745 y modifican a la ley de Procedimiento Tributario -incluso la primera reforma al propio artículo 34-, mantienen la posibilidad de acreditar la verdad de las operaciones.

Expresamente citando el voto en disidencia del Dr. Celdeiro en el fallo "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", y la doctrina³⁴ considera que debe prevalecer el artículo 34 de la Ley 11683 por sobre el artículo 2° de la Ley 25345. también hace suyos los argumentos por los que el Tribunal Fiscal considera inconstitucional a dicha norma y establece claramente como un argumento adicional, que el mismo hecho es desconocido por no haberse instrumentado debidamente a los efectos del impuesto a las ganancias, pero es reconocido por AFIP cuando de retenciones de IVA se trata.

Respecto de este punto trae a colación lo citado por el TFN, en cuanto a que "...la admisión por parte del Fisco de la existencia real de las operaciones a efectos del Impuesto a las Ganancias, no pudiendo considerarse un criterio diferente, pues se trata de las mismas, a los efectos del Impuesto al Valor Agregado..."³⁵ y destaca que en este caso la propia AFIP reconoce la veracidad de las operaciones y lo único que impugna son los medios de pago. Entonces afirma que, si bien tanto el artículo 2° de la Ley 25345 como el artículo 34 de la Ley 11683 establecen que los medios que autorizan sirven para deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios,

³⁴ Christensen, Eduardo "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio", PET, 2001, pág. 117

³⁵ "Cereales El Condor s/apelación IVA", TFN, Sala B, 18/12/2001

ello no puede interpretarse como que la AFIP, apartándose de la verdad, reconozca el mismo hecho (el pago y lo retenido en concepto de IVA) para cobrar un impuesto y lo desconozca para hacer deducción de otro impuesto.

Por todo lo antedicho, hace lugar a la acción interpuesta y declara la inconstitucionalidad del primer párrafo, in fine, del artículo 2° de la Ley 25345, en cuanto expresa “aún cuando éstos acreditaran la veracidad de las operaciones.”

CONCLUSIÓN

Llegado al final de este proceso de investigación, resulta abrumadora la cantidad de material doctrinario y jurisprudencial que por razones de síntesis he debido resumir a su mínima expresión, en el sentido de la palmaria inconstitucionalidad del Art. 2 de la Ley 25.345, objeto por otra parte de la hipótesis de este trabajo.

Sin embargo, permítaseme decir que es, a todas luces evidente que la colisión de normas plantea un gran vacío para el contribuyente, pero también para el personal fiscalizador. Sostengo esto, ya que no existe hasta el momento, fallo alguno de nuestro Alto Tribunal que se expida al respecto, lo que produce una inseguridad jurídica para ambas partes. Es de esperar que en lo inmediato la CSJN rompa este silencio y se pronuncie respecto al tema que como he sostenido ab initio, lesiona principios y conculca derechos contenidos en nuestra Carta Magna.

Mario Leandro CONSIGLIERE
DNI 11.385.560.-

FUENTES DE CONSULTA

Análisis normativo

- Constitución de la Nación Argentina
- Código Civil
- Ley 25.345 (B.O. 17/11/00)
- Ley 11.683
- R.G. 151 (06/98) reglamento Art. 34 de la ley 11.683
- R.G. 1547 (B.O. 12/08/03)
- Nota externa n° 7 R.G. 2004/05

Bibliografía consultada

- BINAGHI, Eduardo - "Determinación de la obligación jurídica tributaria" Facultad de Ciencias Económicas -Publicación de la Cátedra da. De Finanzas e Impuestos II, Serie "S" 768,año 1987.
- DIAZ SIEIRO, Horacio D. - Procedimiento tributario. Ed. Macchi.
- DIAZ, Vicente O. - El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación de tributos, XVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Edición Oficial existente en la Biblioteca de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- GÓMEZ, Teresa y FOLCO Carlos M. -Procedimiento Tributario - Ley 11683 - Decreto 618/1997, La Ley, 2012.
- IULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE Susana C. - Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Abeledo Perrot, 2010.
- JARACH, Dino, El Hecho Imponible, Abeledo Perrot, 1996
- LINARES, J.F. - Razonabilidad de las leyes, Edit: Astrea, 2002
- MARTÍNEZ Francisco - Estudios de Derecho Fiscal, Ed. Contabilidad Moderna
- NIETO, Alejandro - Derecho Administrativo Sancionador, Ed. Tecnos, 2005.
- SAGÜES, Néstor. Manual de derecho constitucional, Ed. Astrea, 2010
- SASOT BETES, Miguel A. y SASOT Miguel P - Sociedades Anónimas. El órgano de administración, Editorial Abaco de R. Depalma, 1980.
- SPISSO, Rodolfo - Principios Constitucionales Del Gasto Público, Doctrina Judicial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Ed. Depalma, 2000.