

CONSEJO PROFESIONAL DE  
CIENCIAS ECONOMICAS DE LA  
CIUDAD AUTONOMA DE BUENOS AIRES

18º SIMPOSIO SOBRE LEGISLACIÓN  
TRIBUTARIA ARGENTINA  
Ciudad Autónoma de Buenos Aires  
7 al 9 de septiembre de 2016

EL “PESO” DE LA PRUEBA CON LEYES EN COLISIÓN.

La veracidad de la existencia de las operaciones para la admisión de su  
consideración a la hora de la determinación impositiva.

Comisión Nº 2: “Instrumentación de las operaciones.  
Facturas apócrifas y salidas no documentadas”

Autores:

Dr. CP. Alberto Marcelo Bello

Dra. CP. Mónica Norma Grand

## INDICE

1. Resumen.
2. Consideraciones generales.
3. Antecedentes legislativos.
4. Antecedentes parlamentarios.
5. Antecedentes jurisprudenciales.
  - 5.1. Posición del TFN.
  - 5.2. Posición de la Cámara.
  - 5.3. Posición de la Procuradora Fiscal.
  - 5.4. Posición de la CSJN.
6. Principios constitucionales afectados.
  - 6.1. Principio de legalidad.
  - 6.2. Principio de razonabilidad.
  - 6.3. Principio de debido proceso adjetivo.
  - 6.4. Principio de capacidad contributiva.
7. Competencia del TFN ante los actos dictados al amparo de la ley antievasión.
8. Forma de realizar el reclamo por parte del fisco.
9. Consecuencias del incumplimiento de la ley antievasión.
10. Alternativas procesales a favor del contribuyente.
11. Implicancias en materia penal tributaria.
12. Obligaciones formales y materiales que recaen en los contribuyentes para constatar la procedencia del cómputo de la deducción o el crédito.
13. Reflexiones finales.
14. Referencias bibliográficas.
15. Bibliografía.

## 1. Resumen.

De los medios de extinción de las obligaciones normados por nuestro Código Civil y Comercial, el pago es sin duda alguna, el medio por excelencia (y más común, aunque no el único) para la cancelación –entre otras-, de las deudas tributarias. Y no obstante estar regulado el instituto en el código de fondo, tienen vigencia en nuestro país, en atención al tema que nos ocupa, dos leyes en colisión respecto de los medios de pago de obligaciones comerciales, cuya efectivización gravita en el cómputo de créditos fiscales y la admisión de la deducibilidad de los gastos realizados.

Por un lado, a través del artículo 2º de la ley 25.345 (ley antievasión), queda vedado el cómputo de los créditos fiscales y la deducción de gastos, cuando las operaciones que los generaron fueron canceladas con medios de pago distintos a los establecidos en dicho plexo legal. Por otro lado, están en rigor las disposiciones del artículo 34 de la ley 11.683 (de procedimiento tributario), que admite el cómputo de las deducciones y créditos fiscales, aún cuando los pagos hayan sido realizados en efectivo, en la medida en que el contribuyente pueda demostrar la veracidad de las operaciones.

En este contexto, el presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis exhaustivo de los antecedentes legislativos, jurisprudenciales y principios constitucionales afectados a la luz del pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en adelante, la Corte) en la causa “*Miguel Ángel Mera c/DGI*” y su progenie, a los efectos de determinar los límites precisos a las obligaciones y facultades del fisco para impugnar las deducciones y créditos fiscales en el marco de la ley antievasión.

Asimismo, tomaremos posición respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación ante los actos dictados al amparo de la ley 25.345, las consecuencias del incumplimiento de dicho plexo legal, la forma de realizar el reclamo por parte de la Administración fiscal, las alternativas procesales a favor de los administrados, y sus implicancias en materia penal tributaria.

Finalmente, abordaremos las obligaciones formales y materiales que recaen en los contribuyentes para constatar la procedencia del cómputo de la deducción o el crédito fiscal pertinente, para arribar a conclusiones que nos permitan precisar límites concretos a las obligaciones y facultades de la Administración fiscal en el marco de la ley antievasión.

A título ilustrativo, comentemos que desde el año 2003, en el ámbito de jornadas, simposios y congresos tributarios, se concluyó sobre la inconstitucionalidad de la ley 25.345 por afectar los principios constitucionales de igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, capacidad contributiva, razonabilidad y seguridad jurídica. Pasaron más de 10 años, para que un *leading case* llegara a nuestro Máximo Tribunal y éste reafirmara la vulneración de aquellos principios poniendo punto final a una larga discusión sobre la cuestión en análisis.

El pronunciamiento de la Corte al declarar la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345 pone un límite a las facultades de la Administración fiscal respecto a la acreditación de la veracidad de las operaciones, recaudo que desatendía con anterioridad a dicha sentencia, al impugnar lisa y llanamente las deducciones y créditos fiscales con la mera constatación de la

utilización de un medio de pago no contemplado en el artículo 1° de la misma norma.

Consecuentemente, por cuestiones de economía procesal y teniendo en cuenta que los pronunciamientos de la Corte son adoptados por los tribunales inferiores, estimamos que la Administración fiscal recurrirá en menor medida a la impugnación de deducciones y créditos fiscales. Empero, los administrados deberán tomar los recaudos necesarios para probar la veracidad de las operaciones, dado que es de prever que el Fisco continuará haciendo uso de sus facultades amparadas por la norma antievasión, y ello requerirá un mayor esfuerzo probatorio por parte de los contribuyentes a los efectos de acreditar la veracidad de sus transacciones económicas.

*“Por el impuesto mal colocado, matáis tal vez un germen de riqueza nacional. Por el impuesto mal recaudado, eleváis la contribución de que forma un gasto adicional; atacáis la seguridad, formáis enemigos al Gobierno, a la Constitución y al país, alejando las poblaciones asustadas de un Fisco armado en nombre de la República de todas las herramientas de la Inquisición.*

*Las contribuciones opuestas a los fines y garantías de la Constitución son contrarias precisamente al aumento del Tesoro Nacional, que según ellas tiene su gran surtidero en la libertad y en el bienestar general.”*

**Juan Bautista Alberdi**

“Sistema económico y rentístico de la Confederación Argentina según su Constitución de 1853”, Página 226.

Ed. Raigal, Buenos Aires, 1954.

## **2. Consideraciones generales.**

La ley 25.345 (1), modificada por la ley 25.413 (2) establece en su artículo 1° que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$ 1.000 (pesos mil), o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras; 2. Giros o transferencias bancarias; 3. Cheques o cheques cancelatorios; 4. Tarjeta de crédito, compra o débito; 5. Factura de crédito; 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Hacemos observar en este punto, y a pesar de los argumentos ensayados a la hora del debate parlamentario que comentamos más adelante, que del análisis literal de esta disposición no surge que se modifiquen los artículos pertinentes sobre pago legislados en el Código Civil y Comercial de la Nación, cuyo artículo 865 reza: *“pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación”*. Dicha norma tiene su fuente en el art. 725

del Código Civil de Vélez, aunque ahora no se hace alusión a las distintas clases de obligación (de dar o de hacer).

Por su parte, el artículo 2º de la ley 25.345 establece 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.

Así las cosas, nos encontramos con la primera colisión legislativa, ya que de lo expuesto y transcrito puede inferirse la existencia de regulaciones en pugna, esto es, artículo 865 del código de fondo vs. artículo 2º de la ley antievasión. Es dable mencionar que lo establecido por artículo 2º crea una presunción absoluta que impide, a quien no utiliza los medios de pago establecidos en el artículo 1º de la misma ley, la probanza de la veracidad de las operaciones, encontrándose así afectado el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables. En ese orden, la Administración fiscal está habilitada para la impugnación lisa y llana de las transacciones involucradas.

Ahora bien, ello puede conducir a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, al implicar una carga impositiva manifiesta, ya que no se permite ni la deducibilidad del gasto en el impuesto a las ganancias, ni el cómputo del crédito fiscal facturado en el impuesto al valor agregado.

También vigente, el *artículo 34 de la ley 11.683*, incorporado por la ley 24.765 (3), autoriza a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, a la probanza de la veracidad de la operaciones generadoras de tales cómputos, cuando las mismas hubieran sido canceladas en efectivo. Va de suyo, que la carga de la prueba es de la parte interesada en la habilitación de la computabilidad del crédito y la deducción del gasto: el sujeto pasivo.

Debe contemplarse que la sanción de la ley 25.345 implica una delegación a favor del Organismo fiscal, pero no la derogación del artículo 34 de la ley 11.683 comentado, puesto que éste ha sido creado con el objeto de tener un alcance más amplio que aquel plexo legal.

La ley 25.795 (4) modificó parcialmente el texto del artículo 34 de la ley 11.683, no obstante mantener inalterable la condición de comprobación de la realidad de las operaciones, en aquellos supuestos en que no se utilicen los medio de pago autorizados por la ley 25.345 (ley de antievasión) a los efectos de que dichas operaciones tengan efectos fiscales.

Para culminar con este punto, digamos que la ley 11.683 de procedimiento tributario, es "*ley especial*" que entre otras disposiciones, regula el derecho de defensa de los contribuyentes, y en este sentido prevalece por sobre lo dispuesto por la "*ley general*" de antievasión. Si bien dicha ley especial es anterior a la ley antievasión, y posteriormente a la sanción de esta última ha sido reformada de acuerdo a lo citado en el párrafo precedente, importa destacar que el legislador ha mantenido la obligación de acreditar la veracidad de las operaciones a los efectos de computar las deducciones y créditos fiscales pertinentes.

En este sentido debe contemplarse que la ley antievasión (ley 25.345) es una ley general que tendrá vigencia en la medida en que no contravenga las disposiciones establecidas por dicha ley especial (ley 11.683).

### **3. Antecedentes legislativos.**

El artículo 14 de la ley 24.795 (5) incorporó como artículo sin número a continuación del entonces arto 40 de la ley 11.683 (según su ordenamiento dado en 1978 por el decreto 2861), la disposición que faculta a la Dirección General 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 o responsables 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. Como consecuencia de la reordenación realizada por el decreto 821/98 este precepto pasó a estar contemplado en el artículo 34 de la ley de procedimiento tributario.

Importa poner de resalto el informe del Senador Verna, miembro informante, que en el debate en la Cámara de Senadores expresó que dicha disposición fue insertada en la ley de procedimientos tributarios *«con el propósito de asegurar la comprobación de las operaciones que realizan los contribuyentes y responsables»*, añadiendo que *con dicho condicionamiento, que admitía prueba en contra, se pretendió «reforzar los instrumentos de comprobación de las operaciones ya que en los hechos se han detectado operaciones en las que se han utilizado distintos mecanismos de adulteración del respaldo documental, como emisiones de facturas sin actividad comprobable, facturas duplicadas o fotocopiadas con procedimientos de alta resolución»* (6).

La RG (AFIP) 151 (7) reglamentó los medios de pago que se considerarán válidos a los fines del cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, estableciendo que el cómputo que prevén las normas impositivas cuya aplicación, percepción y fiscalización tiene a su cargo el Organismo Fiscal, originados por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestadores, queda condicionado a la utilización exclusiva de los medios de pago o procedimientos de cancelación de las obligaciones que establece esa reglamentación..

Asimismo, la resolución en estudio dispuso que las restricciones que citamos precedentemente no serán de aplicación cuando el importe de la factura o documento equivalente no supere la suma de \$ 10.000 (pesos diez mil).

Se establecía también a través del artículo 3º que la cancelación del precio debía ser efectuado por los compradores, locadores o prestatarios mediante alguno de los siguientes medios: a) cheque nominativo; b) cheque de pago diferido; c) débito automático o tarjeta de crédito; d) compensación bancaria; e) aceptación de facturas de crédito; f) consignación judicial del precio de la transacción; g) acreditación en la cuenta bancaria del proveedor,

locador o prestador; h) la intervención de entidades financieras de la ley 21.526, que actúen en carácter de pagadores.

Por su parte, el artículo 8º disponía que *«la no utilización de los medios o procedimientos de cancelación citados precedentemente 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»*.

Posteriormente, por RG (AFIP) 215 (8) la AFIP introdujo a la RG (AFIP) 151, adecuaciones que no modifican sustancialmente el objeto de la norma. Se indica que cuando el importe de la factura o documento equivalente no superara la suma de \$ 10.000 (pesos diez mil) no será aplicable la restricción del cómputo de créditos fiscales y deducciones. La suma que opera como límite máximo, incluye los tributos que gravan la operación (nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires), y en su caso las percepciones a que la misma estuviera sujeta; por lo demás, no deben computarse las retenciones de tributos que correspondiere practicar, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que disminuyese dicho monto.

Superando la situación imperante, en el año 2000 se dicta la Ley 25.345 (9) (denominada *“ley antievasión”*), que estableció la limitación a las transacciones en dinero en efectivo disponiendo que no surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a los \$ 10.000 (pesos diez mil), o su equivalente en moneda extranjera que no fueran realizados mediante: 1. Depósitos en cuentas de entidades financieras; 2. Giros o transferencias bancarias; 3. Cheques o cheques cancelatorios; 4. Tarjeta de crédito, compra o débito; 5. Factura de crédito; 6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional; quedando exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueran realizados por ante un juez nacional o provincial.

Dicho plexo legal dispuso que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo precedente, tampoco serían computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones. Asimismo, establece que a dicha disposición le será aplicable el procedimiento establecido en el artículo 14 de la ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modificaciones).

Al poco tiempo de sancionada la ley antievasión, el artículo 9º de la Ley 25.413 (10) reduce a \$ 1.000 (pesos mil) el monto establecido por aquélla. En correlación con las modificaciones legislativas, la AFIP derogó la RG (AFIP) 151 reglamentando las disposiciones establecidas por la ley 25.345 mediante la RG (AFIP) 1547 (11), en relación con la que efectúa aclaraciones a través de la Nota Externa 7/2005, estableciendo su alcance y el ámbito de su aplicación. Al definir su alcance dispone que *«a) dichas normas tienen por finalidad reglamentar la oponibilidad, a los efectos tributarios y ante esta Administración Federal, de los procedimientos de cancelación previstos por la ley 25345, sus modificaciones y normas complementarias; b) los pagos que se efectúen en el*

*país a sujetos del exterior, entre otros, que se encuentren comprendidos en sus disposiciones; c) las citadas normas reglamentan sólo los pagos que los contribuyentes y/o responsables deban realizar en su condición de compradores de bienes muebles, prestatarios o locatarios de obra o servicios. Lo expresado no obsta a que el resto de los pagos deban efectuarse con arreglo a lo establecido en la indicada ley y sus normas complementarias».*

La Nota Externa 7/2005 comentada, dispone que *«en el marco de las facultades conferidas por el artículo 7 del decreto 618, del 10 de julio de 1997, su modificatorio y sus complementarios, se reglamenta exclusivamente la ley 25345, sus modificaciones y normas complementarias, y no el artículo 34 de la ley 11683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. En consecuencia, las normas del acápite sólo derogan la resolución general 151, su modificatoria y complementaria».*

#### **4. Antecedentes parlamentarios.**

Llegados a este punto, es menester señalar el inveterado criterio de nuestro Máximo Tribunal en cuanto a que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley, y que si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley son, en general, simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian, no puede decirse lo mismo de las explicaciones brindadas por los miembros informantes de los proyectos, pues tales explicaciones o informes constituyen una fuente propia de interpretación.

En línea con las mencionadas pautas hermenéuticas, la Corte también ha resaltado la importancia que, en esta tarea, posee el mensaje del órgano que propone la norma, el que resulta útil para conocer su sentido y alcance.

En esa inteligencia, vale recordar que el mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional (12), se indicó que se proponía una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible dichos fenómenos.

En oportunidad del debate en la Cámara de Diputados, el miembro informante, Diputado Baglini, expresó que en el proyecto se contemplaban medidas sobre los grandes evasores, propiciándose facilitar la fiscalización, incrementar los controles y aumentar las sanciones por incumplimiento, indicando que se buscaba una conjunción de disposiciones legislativas y de administración tributaria para crear mejores condiciones para combatir la evasión, *«incrementando la transparencia, la rastreabilidad, el control y la simplificación de los sistemas»* (13).

En el Senado, el miembro informante, Senador Verna- indicó que *«parece que nos hemos acostumbrado a tener que aceptar estas situaciones en aras de una finalidad de orden superior, como lo es asegurar la equidad tributaria procurando que todos los responsables cumplan con sus obligaciones, y al mismo tiempo, proveer con recursos genuinos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines»* (14).



No obstante lo expresado en el primer párrafo del presente acápite, es ilustrativo recorrer el debate parlamentario de la ley 25.345, por el que se inferiría que no existe conflicto entre las disposiciones que analizamos, empero resulta indudable considerar que el artículo 2° de aquélla ha sido derogado por la ley 25.795, en virtud de la aplicación de la doctrina de la “*derogación tácita*”, al existir una evidente contradicción entre ambas normas, no encontrando sustento en la ley de fondo (15). Durante el debate en el Senado de la Nación, el senador Maya sostuvo que «*No puede ser que quitemos la valoración que el Código Civil confiere a los pagos individuales o a las transacciones particulares. Es posible que nosotros circunscribamos esta situación exclusivamente al ámbito impositivo, pero no podemos habilitar la doble vía de cobro cuando no se han cumplido las pautas que este capítulo establece, ya que ello implicaría violentar la estructura general del derecho civil o los acuerdos que las partes establecen entre sí a los fines de saldar sus obligaciones pendientes*» (16).

En abierta oposición, el senador Carbonell sostuvo «*Lo que la ley busca a través de este artículo es, efectivamente, modificar el Código Civil alterando el artículo 724 y modificando los sistemas de pago, para establecer de este modo un cerrojo a la evasión... El proyecto de ley en su totalidad tiene un sentido impositivo. Esto implica una clara modificación de los medios de pago consagrados en el Código Civil... Si reducimos “a los efectos impositivos”, como propone el senador Maya, estamos cambiando la esencia de este título, lo cual no me parece una cuestión menor. No me parece correcto que por preservar la integridad del Código Civil se vulnere la esencia de la propuesta antievasora que contiene el artículo 724*» (17). Actual art. 865 del nuevo Código Civil y Comercial.

Siguiendo su disertación afirmó que «*En esto radica el verdadero sentido antievasión de la norma... está claro que esto importa una limitación, un obstáculo, una restricción al modo de cancelar una obligación de pago, pero también lo está que se persigue un objetivo superior para la Nación, que es evitar la proliferación de la evasión. Estamos ante la circunstancia de elegir entre un mal menor y ponderar un bien superior. Creo que este es el sentido de la norma*» (18).

Como surge del debate parlamentario, la ley antievasión tiene por objeto una reforma de fondo que excede la esfera tributaria, introduciendo sustanciales reformas al Código Civil, cuyo artículo 724 establece el concepto de pago como modo de extinción de las obligaciones, mientras que la ley antievasión establece que no surtirán efectos entre las partes aquellos de los cuales no se realicen con los medios de pago establecidos por el artículo 1° de la ley 25.345.

## **5. Antecedentes jurisprudenciales.**

Antes de analizar la posición en la causa “*Mera*” del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (CNACAF), de la Procuradora Fiscal de la Nación y el fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) analizaremos los principales argumentos y fundamentos del TFN y cada una de las instancias judiciales.

En la causa *“Rappen Automotores S.A. c/AFIP-DGI”* (19) el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto declaró la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley 25.345 sentenciando que dicha norma cercenó el derecho de defensa de los contribuyentes al crear una presunción absoluta que no admite prueba en contrario, desconoce el principio de capacidad contributiva e impide demostrar la veracidad de las operaciones a aquellos contribuyentes que no utilicen los medios de pago establecidos por el artículo 1° de la Ley 25.345, sentenciando que *«la insuficiente acreditación en lo que a su valor cancelatorio importa, ello no debe obstaculizar que al contribuyente le sea viable computar a todos sus efectos fiscales en la medida que se acredite la veracidad de las operaciones»*.

Ante la colisión de normas en materia de medios de pago, entre las disposiciones del artículo 34 de la ley 11.683 y del artículo 2° de la ley 25.345, en la causa *“Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.”* (20) el TFN concluye que la ley especial de procedimiento tributario, mediante la cual se regula el derecho de defensa, prevalece por sobre la ley general de prevención de la ley general, puesto que al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas por el Fisco, está garantizando el pleno ejercicio del debido proceso adjetivo.

En la causa *“Bartucci, Raimundo s/recurso de apelación – Impuesto al valor agregado”* (21) el TFN sostuvo que no obstante que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) haya derogado la reglamentación del artículo 34 de la ley 11.683, mediante la derogación de la RG (AFIP) 151, reemplazada por la RG (AFIP) 1547, ello no implica que dicha norma se encuentre inoperativa respecto al ejercicio del derecho de defensa al posibilitar al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas, la cual se encuentra plenamente vigente, prevaleciendo por sobre el artículo 2° de la ley 25.345- En otras palabras, prevalece la ley especial (ley 11.683) por sobre la ley general (ley 25.345).

En la causa *“B.T., M.G. s/apelación s/impuesto al valor agregado”* el TFN revocó el ajuste en el impuesto a las ganancias e IVA efectuado por el Organismo Fiscal que había dejado sin efectos tributarios los pagos realizados en efectivo superiores a \$ 1.000, en los términos de la Ley 25.345. Para así resolver el Tribunal consideró que no había méritos para impugnar dichos pagos dado que según surge del expediente el Fisco no ha puesto en duda la existencia de las operaciones impugnadas. El Tribunal Concluyó que la aplicación literal del art. 2° de la ley 25.345 que impide a los contribuyentes la acreditación de la veracidad de las operaciones canceladas mediante medios de pago no autorizados, no solo colisiona con el art. 34 de la ley 11.683, sino también conlleva la neutralización de los principios fundamentales básicos en la estructura de los impuestos a las ganancias e IVA (22).

En la causa *“Hermitage SA s/apelación impuesto a las ganancias”*, el TFN revocó el ajuste practicado por el Fisco a la actora por impugnación de operaciones superiores a \$ 1.000 que fueron canceladas en contravención con lo dispuesto por la ley 25.345, dado que la actora aportó las facturas pertinentes, no siendo observadas por el Fisco, y más aun teniendo en cuenta que éste no cuestionó la real existencia de las operaciones impugnadas (23).

En la causa *“Casadej, Héctor Ricardo s/apelación impuesto a las ganancias y acumuladas”* el TFN confirmó la determinación de oficio del impuesto a las ganancias y del IVA practicada por el Fisco a la actora, mediante la cual se impugnaron operaciones que se pagaron en efectivo por montos superiores a \$ 1.000, en contravención a la ley 25.345. Para resolver en consecuencia el Tribunal sostuvo que la actora no aportó prueba alguna que logre evidenciar la real existencia de las operaciones cuestionadas con los proveedores, en virtud de advertirse una clara violación a lo dispuesto por el art. 2º de dicha norma (24). En el mismo sentido se había pronunciado la misma sala “B” del TFN en la causa *“Transporte SA s/apelación Impuesto al Valor Agregado”* (25).

En la causa *“CBC Asociados SRL – TF 35011-I c.DGI”* la Cámara sostuvo que el art. 2º de la ley 25.345 al no permitir la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias, a pesar de haber sido realizados, implica tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado. El Tribunal concluyó que si los pagos han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un riguroso método de prueba se concluye que el contribuyente realmente realizó las operaciones, no es posible regularle el derecho a realizar las deducciones a la que se refieren los art. 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias y a computar el crédito fiscal conforme lo autoriza el art. 12 de la ley de IVA, dado que de lo contrario, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida en que no se gravarían las ganancias sino también los gastos (26).

En el mismo sentido se pronunció la Cámara en la causa *“Frigolar SA c.DGI s.recurso directo de organismo externo”* (27).

En la Causa *“Emser SRL – TF 33350-I c.DGI”* la Cámara dejó sin efecto el pronunciamiento del TFN que había revocado oportunamente la determinación de oficio del Fisco que impugnó gastos en el impuesto a las ganancias por montos superiores a \$ 1.000 que se habían pagado en efectivo, incumpliendo con lo establecido por la ley 25.345 (ley antievasión). Para así resolver, la Cámara concluyó que *“las operaciones que superaron los \$ 1.000 se hallan comprendidas en las previsiones de la ley 25.345, por lo tanto, en cuanto a los efectos fiscales que de ella se deriven, les resulta imposible lo establecido en el art. 34 de la ley de procedimiento fiscal”*. En este sentido concluyó que *“habiéndose constatado la cancelación en dinero en efectivo de las operaciones observadas por el ente recaudador, la determinación impositiva efectuada con fundamento en lo establecido por la ley 25.345, resulta ajusta a derecho”*. Deducido recurso extraordinario ante la Corte, el Máximo Tribunal ordenó devolver las actuaciones a los efectos de que se dicte un nuevo procedimiento en los términos de la causa *“Mera, Miguel Ángel”* (28).

Agreguemos, que en atención a la jerarquía de las normas, una reglamentación dictada por la AFIP no puede oponerse a una ley sancionada por el Congreso Nacional.

A continuación analizaremos la posición del Tribunal Fiscal de la Nación, de la Cámara, de la Procuración Fiscal y de la Corte en la causa *“Mera, Miguel Ángel”*.

## **5.1. Posición del TFN.**

La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) se declaró competente para entender en la causa "*Mera, Miguel Ángel s/apelación*" (29) otorgándole el tratamiento de determinación de oficio a los actos administrativos de intimación al contribuyente de los ajustes de fiscalización generados por incumplimiento de las disposiciones de la ley 25.345, mediante el cual se impugnaron los gastos en el impuesto a las ganancias y los créditos en el IVA, correspondientes a las compras pagadas en efectivo por importes superiores a \$ 1.000.

Hagamos aquí una digresión, para ilustrar la causa en el que participamos en la pericial contable presentada ante el TFN por la parte del contribuyente, para explicitar que las operaciones impugnadas no lo fueron en su totalidad, visto que las mismas habían sido canceladas en forma parcial en efectivo. Esto ha sido como se comenta, ya que el contribuyente abonó el importe neto de algunas facturas en efectivo –un número poco significativo en relación con la totalidad de las compras efectuadas en los períodos controvertidos-, y el IVA de las mismas con cheques librados contra su cuenta bancaria personal. Este hecho gravitó de manera relevante en la resolución de la controversia, ya que desde el momento del ajuste fiscal, las operaciones involucradas, lo eran en forma parcial, con lo cual el mismo Fisco no podría desconocer la veracidad de su existencia.

Luego de analizar el fondo de la cuestión, el TFN procedió a revocar los actos administrativos a través de los cuales el Fisco había impugnado los gastos en el impuesto a las ganancias y créditos en el IVA citados en el primer párrafo de este acápite, aplicando las disposiciones del artículo 2º de la ley 25.345. Para justificar dicha decisión, sostuvo que las disposiciones de la ley antievasión se encuentran en abierta contradicción con lo dispuesto por el artículo 34 de la ley 11.683, el cual establece que los contribuyentes cuando no utilicen los medios de pago autorizados, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

En este sentido, el TFN sostuvo que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o medios de pago empleados para su cancelación, concluyendo que el artículo 34 de la ley 11.683, por su carácter de ley especial, prevalece por sobre el artículo 2º de la ley 25.345

## **5.2. Posición de la Cámara.**

Habiendo sido apelado el fallo ante la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa "*Mera, Miguel Ángel*" (30), se confirmó la sentencia del TFN procediendo a rechazar el recurso presentado por el Fisco, al considerar acreditada la veracidad de las operaciones impugnadas por dicho Organismo fiscal.

La Alzada admitió la competencia del TFN, al sostener que lo determinante para ello no es la forma sino la sustancia del acto apelado. Para luego concluir que «...*Si los pagos en cuestión han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25.345, pero después de un escrutinio*

*riguroso se ha concluido que el contribuyente los efectuó, no es posible negarle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias y a computar el crédito fiscal en el IVA».*

La sentencia sostuvo que mediante la aplicación literal de lo establecido por el artículo 2º de la ley 25.345 se altera el hecho imponible definido por las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella, al imposibilitarle al contribuyente deducir los gastos efectivamente realizados para obtener y mantener las ganancias gravadas, dejando de recaer el impuesto sobre las ganancias propiamente dichas, alcanzando también a los gastos realizados para obtenerlas. En el mismo sentido, en caso de no permitírsele al contribuyente o responsable computar el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado, el impuesto que recae sobre el mismo deja de guardar relación con el mayor valor agregado generado por él en la etapa respectiva.

A pesar de que la Alzada entiende que los medios de pago utilizados que no se encuentren admitidos por el artículo 1º de la ley 25.345 constituyen un indicio agravado que pone en duda la existencia de las operaciones, y hace recaer la carga de la prueba en cabeza del contribuyente o responsable, concluye que el artículo 2º de dicha norma al no permitir deducir los gastos efectivamente realizados y pagados en el impuesto a las ganancias, y computar los créditos en el Impuesto al valor agregado, implica gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado. Consecuentemente, dicho Tribunal concluye que ello afecta el principio de razonabilidad, ya que no sólo grava las ganancias sino también los gastos.

### **5.3. Posición de la Procuración Fiscal.**

La Procuradora Fiscal de la Nación, doctora Laura Monti, admitió el recurso extraordinario, *«toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 34 de la ley 11.683 y sus modificaciones -en especial, su redacción según el texto dado por la ley 25.795-, Y arts. 1º y 2º de la ley 25.345 y sus modificaciones) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, ley 48)»*, para luego resolver la revocación de la sentencia apelada.

Para plasmar su criterio propone como pauta hermenéutica considerar, conforme estándares de interpretación de la Corte, que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos, dejándolas a todas con valor y efecto.

Argumenta que ambas normas (ley 11.683 y 25.345) han sido emanadas del Congreso Nacional, y que no se advierte un rango de prelación que permita asignarle el carácter de ley especial a ninguna de ellas. A partir de dicha interpretación, infirió que es posible armonizar dichas disposiciones de manera tal de encuadrar a las operaciones canceladas en efectivo por montos superiores a \$ 1.000 en los términos de los artículos 1º y 2º de la ley 25.345,

otorgándole el tratamiento dispuesto por el artículo 34 de la ley 11.683 para aquellas operaciones que no superen dicho monto.

Asimismo, sostuvo que la ley 25.795, modificatoria del artículo 34 de la ley 11.683, sancionada con posterioridad a la ley 25.345, no tuvo por objeto dejar sin efecto las disposiciones establecidas por los artículos 1º y 2º de la ley 25.345, y que tampoco ha sido la voluntad del legislador modificar dicha normativa, ya que de lo contrario hubiera sido tratado especialmente en el debate que precedió a la sanción de dicha norma.

#### **5.4. Posición de la CSJN.**

En la causa *“Mera, Miguel Ángel c/DGI”* (31) el contribuyente presentó recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN), quien declara procedente el recurso, para luego declarar la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345 sosteniendo que la aplicación de dicha norma *“distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impediría deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA, se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar estos últimos”*.

La Corte antes de adentrarse en el fondo de la cuestión parte de la premisa de que se encuentra acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores, fallando en consecuencia, sobre la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345 al concluir que es indudable que la prohibición, por motivos estrictamente formales, del cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas, que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y de créditos fiscales en el IVA, implicaría prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la cual tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable para su validez.

Hace referencia a la *Causa “Hermitage”* donde sentencia que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional, y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen. Consecuentemente, concluye que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley (32).

En este sentido la Corte reconoce que las presunciones en materia tributaria son admisibles, pero bajo circunstancias excepcionales, es más, excepcionalísimas, para luego concluir que dichas presunciones al no admitir prueba en contrario vulneran el principio constitucional de razonabilidad.

Al respecto, *César Litvin y Daniela Manesi* hacen observar que lo relevante de este pronunciamiento de la Corte es que sus efectos pueden extenderse, a todos los contribuyentes, en la medida en que pueda demostrar que las operaciones realmente existieron, con independencia del medio de pago utilizado. A pesar de que los pronunciamientos de la Corte son aplicables a casos concretos, razones de economía procesal llevarían al fisco a allanarse

en aquellas causas iniciadas en que no se encuentre en discusión la veracidad y existencia de las operaciones, y que sólo se cuestione la modalidad de pago (33).

En conclusión, este pronunciamiento de la Corte al declarar la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345 pone un límite a las facultades del Fisco respecto a la acreditación de la veracidad de las operaciones, recaudo que desatendía con anterioridad a dicha sentencia, al impugnar lisa y llanamente las deducciones y créditos fiscales con la mera constatación de la utilización de un medio de pago no contemplado en dicha norma.

Recapitulando, ello implicaría que por cuestiones de economía procesal y teniendo en cuenta que los pronunciamientos de la Corte son adoptados por los tribunales inferiores, el fisco recurra en menor medida a la impugnación de dichas deducciones y créditos fiscales, empero, los contribuyentes o responsables deberán tomar los recaudos necesarios para probar la veracidad de las operaciones, dado que dicho Organismo fiscal, por lógica, continuará haciendo uso de sus facultades amparadas por la norma antievasión.

## **6. Principios constitucionales afectados.**

### **6.1. Principio de legalidad.**

Entendamos que el principio de legalidad es el que con mayor insistencia señala nuestra Constitución Nacional, constituyéndose en la garantía por excelencia al disponer el artículo 19 que *“Ningún habitante de la Nación será obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.”*

Partiendo del axioma latino que reza *“Nullum tributum sine lege”* (no hay tributo sin ley), para su imposición un tributo debe estar creado por ley, la misma seguir los requisitos formales para su sanción y emanar del órgano competente para ello, no omitiendo definir la norma el hecho imponible y sus elementos esenciales.

El artículo 17 del plexo constitucional establece el principio de reserva de ley, que se encuentra delimitado por el principio de división de poderes, en defensa de los derechos individuales de los contribuyentes. Ahora bien, el principio de legalidad tiene un alcance amplio, propio de un Estado de derecho, que excede la materia tributaria, implicando la sujeción de los actos de la administración a la ley en sentido formal y material.

El principio de reserva de ley surge como límite a la actuación discrecional del Poder Ejecutivo, y más precisamente de la Administración Tributaria que actúa en su órbita, que impide que todo acto administrativo relacionado con la materia tributaria sea regulado por reglamento, sino que debe serlo exclusivamente por ley. Ello se debe, conforme al principio de legalidad, a que el Fisco no se encuentra facultado a hacer lo que la ley no prohíbe, sino todo lo contrario, todo acto administrativo debe encontrarse fundado en una ley formal.

El Organismo fiscal deberá demostrar el sustento fáctico en que ha fundamentado su presunción, y es en este momento donde se revierte la carga de la prueba, la cual recae en cabeza del contribuyente. Consecuentemente, el acto determinativo gozará de legalidad siempre y cuando el contribuyente no pruebe lo contrario, y en la medida en que la prueba en contrario sea de posible cumplimiento por parte del contribuyente. De lo contrario, se encontrará afectado el principio constitucional de legalidad como sucede con lo dispuesto por el artículo 2º de la ley 25.413 al no admitir prueba en contrario.

## **6.2. Principio de razonabilidad.**

Afirma Bidart Campos (34) que vinculado con el propósito de seguridad que persigue el constitucionalismo moderno, se halla el principio de legalidad ya mencionado, el cual responde al concepto de despersonalización o impersonalidad del poder, y al de legitimidad racional, entendiendo a la “ley” en sentido amplio, como un concepto que abarca además de las normas generales y obligatorias dictadas por el Congreso mediante el procedimiento constitucional, el resto de las reglas jurídicas que rigen la conducta social.

Pero a este principio formal debe dársele un contenido material de justicia que se traduce en el principio de razonabilidad, que debe ser tenido en cuenta por el juzgador a la hora de decidir acerca de la constitucionalidad de la norma.

Amerita hacer notar que la razonabilidad deviene de la confrontación entre el fin querido por la norma y el medio empleado para su consecución. La tarea consiste en la verificación por el juzgador, de la idoneidad y proporción del instrumento elegido por el legislador para hacer efectivo el mandato legal, cuidando que la herramienta elegida no irroque mayores perjuicios que los que provocaría un medio igualmente idóneo tendiente al logro del objetivo perseguido. Se entiende que la misma regla resulta válida entonces, para hacer caer normas que propugnen la aplicación de instrumentos severos para el caso de violaciones insignificantes y remedios leves para el caso de transgresiones más graves.

El principio de razonabilidad adquiere suma relevancia, puesto que implica dotar de un contenido de justicia al principio de legalidad, ya que de otra manera dicha garantía resultaría ilusoria, porque se concedería idéntica entidad y validez a cualquier ley, que hubiese sido sancionada y promulgada en cumplimiento de las formas constitucionales, con prescindencia de que su letra y espíritu se ajusten a los enunciados de justicia de la Carta Magna.

Otra solución iría en pugna con la propuesta constitucional y con la primordial función de los tribunales, que es resguardar la protección de los postulados básicos de la norma fundamental, puesto que de no ejercerse este control de razonabilidad de las leyes con severidad, el ciudadano podría encontrarse sometido por normas formalmente válidas pero intrínsecamente irrazonables.

Es así que, en aplicación de los referidos conceptos y en reconocimiento del principio comentado, el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa “*Mera, Miguel Angel*” se pronunció oportunamente respecto de la irrazonabilidad del artículo 2º de la ley antievasión, sosteniendo que si los gastos realizados no



pueden ser computados para la determinación de las ganancias sujetas al impuesto, significa tanto como gravar ganancias aparentes o ficticias, y cobrar el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el interesado. Dicho pronunciamiento ha sido confirmado por la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal.

Por su parte, la Corte confirmó lo sostenido por la Cámara respecto a que la norma no resulta razonable al desconocer los actos jurídicos cuya validez se encuentra probada. Asimismo, también se manifiesta la falta de razonabilidad de la norma impugnada, al prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas, y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA, por motivos formales implica prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que debe verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez. Consecuentemente, podemos sostener la falta de razonabilidad de dicha norma impugnada (35).

La Corte reconoció en dicha causa que las presunciones en materia tributaria son admisibles, pero las mismas encontrarán como valladar el principio de razonabilidad, concluyendo que las presunciones que no admiten prueba en contrario son inconstitucionales por vulnerar dicho principio constitucional.

Respecto de esta garantía constitucional innominada, vale comentar que se entiende que sin perjuicio de que al momento de ser sancionada la ley 25.345 sus disposiciones hayan sido un medio razonable para implementar los fines que ella perseguía, debe destacarse que el carácter de “razonable” de la norma, debe mantenerse durante todo el tiempo de su vigencia. La CSJN, in re “Miranda de Rivero, Fanny Eva c. Carlos Buessau S.A.C.I. y otra”, el 2 de marzo de 1999 (Fallos: 322-232), estableció que el requisito de razonabilidad debe mantenerse en el tiempo, y ratificó ese criterio en “Banco Vicente López Cooperativo Ltda.” El 1° de abril de 1986.

### **6.3. Principio de debido proceso adjetivo.**

Hensel (36), ya en el año 1933, en su obra póstuma, señalaba el alcance diferencial en el derecho civil y en el derecho tributario para la expresión capacidad jurídica, afirmando que de la capacidad jurídica tributaria deriva no sólo la obligación de tolerar la exacción por parte del sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, sino también en determinadas circunstancias, el derecho de hacer valer contra el último las pretensiones de restitución, de reembolso, de exención o de interponer un medio de impugnación contra una pretensión injustificada.

El artículo 2° de la ley 25.345 establece una presunción absoluta, al no admitir prueba en contrario, imposibilitando acreditar la veracidad de las operaciones a aquellos contribuyentes que hayan realizado pagos por medios no admitidos por dicha norma. Ello implica cercenar el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables, que comprende el derecho de ofrecer y producir pruebas, ese medio de impugnación del que el autor alemán citado nos hablaba.

Dicha norma colisiona con lo dispuesto por el artículo 34 de la ley 11.683 que condiciona el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios a la acreditación de determinados medios de pago, pero no obstante ello, en caso de incumplimiento de dicha condición, deja expedita la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones a los efectos de permitir el cómputo de dichas deducciones y créditos fiscales.

Consecuentemente, prevalece el artículo 34 de la ley 11.683 por sobre el artículo 2º de la ley 25.345, posibilitándole al contribuyente ejercer la garantía del debido proceso, y de esta manera poder acreditar la veracidad de las operaciones que el Organismo fiscal ha impugnado.

Al respecto, en la causa *“Miguel Pascuzzi e Hijos SA”* el tribunal sostiene 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 aquella no es reconocida como uno de los derechos inherentes a las personas” (37).

En la causa *“Nazarena S.R.L.”* se plantea la ilegalidad e irracionalidad de los artículos 1º y 2º de la ley 25.413 por distorsionar la realidad económica, por las falencias en materia probatoria en que se incurre, por avasallamiento incurrido por las normas de jerarquía superior, y particularmente, porque impide al contribuyente el ejercicio de sus derechos constitucionales (38).

En la causa *“Bartucci, Raimundo s/recurso de apelación – Impuesto al Valor Agregado”* el TFN sostuvo que el Organismo fiscal ha vulnerado la garantía del debido proceso al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de las operaciones, cercenando el derecho a ofrecer prueba en sede administrativa, constituyendo enjuiciamiento definitivo en el proceso (39).

El segundo párrafo del artículo 2º de la ley 25.345 establece que en el caso de que los contribuyentes o responsables no puedan acreditar los medios de pago establecidos taxativamente en el primer párrafo de dicha norma, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la ley 11.683, mediante una mera intimación de pago, y de esta manera se está negando lisa y llanamente el derecho de defensa de dichos sujetos, lesionando el principio constitucional del debido proceso adjetivo.

#### **6.4. Principio de capacidad contributiva.**

La capacidad contributiva, es el presupuesto que legitima el deber de contribuir a los gastos públicos. El concepto hace referencia a una cualidad, a una aptitud, a un atributo del sujeto pasivo, por lo que amerita distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica, y manifestar que si bien no se concibe la existencia de la primera en ausencia de la última, es cierto que pueden existir manifestaciones de ésta no demostrativas de aptitud para la contribución. Consecuentemente, el concepto de capacidad contributiva lleva implícito un elemento de juicio, una valoración, una estimación de la idoneidad para contribuir a los gastos públicos. Requiere un juicio de valor, conforme a los ideales políticos y sociales en una determinada colectividad. En definitiva,

podemos decir que no es capacidad contributiva toda manifestación de riqueza, sino sólo aquella potencia económica que debe juzgarse idónea para concurrir a los gastos públicos (40).

En la obra que más lo identifica, *El Hecho Imponible*, Jarach (41) se interrogaba qué es la capacidad contributiva, respondiendo –y respondiéndose–, que «[e]s la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular.» Entiende que el principio significa la existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas, y a la vez, la graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. Según Jarach, es tarea de la ciencia de las finanzas la de establecer el concepto de capacidad contributiva en base a determinados presupuestos teóricos, y de la política financiera la de indicar a los legisladores cuáles situaciones de hecho deben ser elegidas como índice de capacidad contributiva.

En “*Mera, Miguel Ángel*” la Corte se pronunció sobre la manifiesta afectación de este principio, sosteniendo en su considerando 16) que es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas, y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA, por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.

Al respecto, *Diuvigildo Yedro* advierte que “es de especial relevancia el principio de capacidad contributiva, que constituye la base y fundamento de todo impuesto (cfr. Arts. 4º, 16 y 33 de la CN), que resulta burlado si el contribuyente se ve obligado a tributar sobre ganancias ficticias al no poder computar los gastos necesarios para obtener sus rentas, y/o se le impide computar el crédito fiscal efectivamente facturado y abonado a su proveedor” (42).

En cumplimiento del principio de capacidad contributiva el legislador ha establecido excepcionalmente la obligación de acreditar la veracidad de las operaciones a los efectos de poder computar los créditos fiscales, en los términos del artículo 34 de la ley 11.683.

## **7. Competencia del TFN ante los actos dictados al amparo de la ley antievasión.**

La doctrina y jurisprudencia se han manifestado a favor del carácter determinativo de los actos dictados por la Administración fiscal en los términos del artículo 2º de la ley antievasión, habilitando de esta manera la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación.

En este sentido, dichos actos administrativos cuestionados por la AFIP son susceptibles de ser apelados ante el TFN, puesto que equivalen a una verdadera determinación administrativa de los impuestos apelados, ya que se refieren a la configuración y a la medida efectiva de la materia imponible relativa a cada uno de los impuestos apelados.

En su sentencia recaída en “*Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.*” (43) el Tribunal Fiscal de la Nación realizó un exhaustivo análisis del concepto de

determinación de oficio, resolviendo que el procedimiento citado precedentemente por el Fisco resulta apelable ante dicho Tribunal, en los términos del artículo 159 de la ley 11.683, sin considerar en forma rigurosa la forma y el procedimiento de determinación de oficio establecidos por los artículos 16 y siguientes de la ley 11.683.

Sobre el particular, Gisela MOGGIA ensaya las condiciones que debe reunir una resolución para que tenga el carácter determinativo, y consecuentemente sea apelable ante el Tribunal Fiscal de la Nación, enumerándolas de la siguiente manera: “1. Que se intime a pagar una suma de dinero que no surja de una autodeterminación del sujeto pasivo de la relación jurídica principal; 2. Que el acto indique el sujeto responsable; 3. Que el acto dictado haya verificado los hechos ocurridos y las disposiciones legales aplicables; 4. Que el acto compruebe el tributo conforme pautas legales de valoración; 5. Que el acto determinativo tenga por objeto fijar la materia imponible y con ello acreditar la existencia, por vía directa e indirecta, del hecho imponible; 6. Que el acto administrativo efectúe una cuantificación de la materia imponible; 7. Que el acto liquide e intime el pago del tributo; 8. Resulta indiferente que el acto impugnado no resulte de haber seguido rígidamente el procedimiento de determinación de oficio previsto legalmente” (44).

La jurisprudencia se ha expedido en diversos pronunciamientos respecto al concepto de determinación de oficio sosteniendo en general que “... no es sólo la forma del acto lo que fundamentalmente, caracteriza a una determinación impositiva, pues, como ya lo ha 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...” (45).

Por su parte, en la causa “Pescapuerta Argentina S.A. s/apelación – Impuesto al Valor Agregado” el TFN sostuvo “que aun cuando el Fisco Nacional haya prescindido del procedimiento instituido en los artículos 17 y siguientes de la ley 11.683, la resolución apelada significa jurídica y económicamente una determinación de oficio de la obligación tributaria, cuando el acto conlleva una operación interpretativa y de cálculo propia de tal determinación... a través de él se describe en forma concreta el aspecto objetivo del hecho generador de la obligación tributaria, explicitándose claramente sus elementos constitutivos, la cuantificación de la base de medida, la indicación del sujeto responsable y, también, se liquida e intima el impuesto resultante” (46).

Consecuentemente, en la medida que se cumplan las condiciones citadas precedentemente, y a pesar de que el Fisco haya prescindido del procedimiento de determinación de oficio, el acto administrativo revestirá carácter determinativo, con independencia de sus aspectos extrínsecos (la forma y el procedimiento), determinando su carácter determinativo la esencia del acto (aspecto intrínseco).

## **8. Forma de realizar el reclamo por parte del fisco.**

El artículo 2º de la ley 25.345 permite a la AFIP reclamar directamente las diferencias mediante la simple intimación de pago, al establecer que el

Organismo Fiscal no debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio a los efectos de efectuar el reclamo, debiendo aplicar las disposiciones del artículo 14 de la ley 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal).

Por su parte, el artículo 14 de la ley 11.683 dispone que cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele o difiera impropriadamente, no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio, como lo establece el artículo 16 y siguientes de dicho plexo procedimental, 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.

Al respecto, José EIDELMAN nos comenta que mediante la Ley 23.658 (47) se sancionó dicha norma con la intención de que el Fisco impugne las declaraciones juradas del impuesto con una simple intimación de pago, violando la garantía del debido proceso, el cual solo puede ser recurrido mediante Recurso de Apelación ante el Director General, en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario (48).

El artículo 74 del DR de la Ley de Procedimiento Tributario dispone que *“Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido; Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior; El acto administrativo, emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549; En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos; ...”*.

En principio, este tipo de intimación sólo sería aplicable cuando la impugnación de gastos y créditos, en los términos de la ley antievasión, se genere exclusivamente respecto al cuestionamiento de la forma en que se realizaron los pagos, ya que en caso de incluir otros fundamentos para su impugnación, requerirá el procedimiento de determinación de oficio.

Ahora bien, a partir de la sanción de la Corte en la causa *“Mera, Miguel Ángel c/DGI”* (49) que resolvió que el incumplimiento de una formalidad no habilita la impugnación de las operaciones en caso de demostrarse la veracidad de las operaciones, surge la necesidad de generar el procedimiento para su impugnación, que en la opinión de *Carolina CALELLO* debe generarse siempre en un procedimiento de determinación de oficio. Caso contrario, el acto de intimación generado por la Administración fiscal será declarado nulo de nulidad absoluta, en los términos del artículo 14, inciso b) de la ley 19.549 (ley de procedimiento administrativo), al omitir el cumplimiento de los

procedimientos esenciales requeridos para dictar el acto administrativo. Ello se debe a que siempre se debe dar al contribuyente la posibilidad de probar la existencia de las operaciones, y ello solo puede hacerse en el marco de un procedimiento de determinación de oficio (50).

## **9. Consecuencias del incumplimiento de la ley antievasión.**

El artículo 2° de la ley antievasión establece una presunción absoluta que no admite prueba en contrario ante un incumplimiento formal por no utilización de los medios de pago admitidos legalmente por dicha norma para cancelar las operaciones. Ello implica, que ante un incumplimiento formal, aun cuando el contribuyente pueda probar la veracidad de las operaciones, la Administración tributaria le aplicará una doble sanción, al no permitirle la deducción de gastos en el impuesto a las ganancias, y computar los créditos en el IVA, y al privarlos de los efectos jurídicos entre las partes y frente a terceros. Todo ello genera un incremento sustancial de la tasa efectiva de los tributos, que afecta palmariamente los principios constitucionales de debido proceso adjetivo y capacidad contributiva.

*Moggia nos dice que “cabe analizar la esencia del ajuste a la luz de la teoría de las sanciones encubiertas o anómalas. Al respecto, consideramos que el art. 2 de la ley antievasión podría ser encuadrado en la mencionada definición de sanciones encubiertas”.*

El procedimiento sumarial para la aplicación de sanciones se encuentra regulado por los artículos 70 al 74 de la Ley 11.683, mientras que las sanciones de omisión y evasión de impuestos se encuentran establecidas por los artículos 45 y 46, respectivamente.

Ahora bien, la ley 25.345 no contempla un procedimiento especial en materia infraccional, y en consecuencia, la mera intimación de pago, en los términos del artículo 14 de la ley 11.683, por remisión del segundo párrafo del artículo 2° de la ley 25.345, tendrá el tratamiento del procedimiento sumarial citado precedentemente.

Teniendo en cuenta que dicha intimación de pago tiene el carácter de determinación tributaria, la aplicación de las sanciones debería estar incluida en la misma determinación del gravamen, ya que de lo contrario se consideraría que el Organismo fiscal no ha encontrado mérito para determinar dichas sanciones. Ello surge del artículo 74 de la ley 11.683, que dispone que *“cuando las infracciones surgieran con motivo de impugnaciones u observaciones vinculadas a la determinación de tributos, las sanciones deberán aplicarse en la misma resolución que determina el gravamen. Si así no ocurriera se entenderá que la Dirección General Impositiva de la Administración Federal de Impuestos no ha encontrado mérito para imponer sanciones, con la consiguiente indemnidad del contribuyente”.*

Al respecto, *Lavecchia y Sielas* sostienen que *“...más allá del evidente conflicto de normas que estamos analizando, no aplicándose en los casos como el aquí tratado el procedimiento previsto en el artículo 16 y siguientes, no debería considerarse de aplicación lo dispuesto por el artículo 74. A tenor de ello, se considera que no debería existir ligazón procesal alguna entre la intimación a cursar y el procedimiento sumarial, motivo por el cual el*

*Organismo fiscal se encontraría facultado para aplicar multas respecto de las omisiones o evasiones determinadas a partir de las impugnaciones cursadas a los responsables” (51).*

Coincidimos con dichos autores que las meras intimaciones de pago generadas por aplicación del artículo 2º de la ley 25.345 no impiden la posterior aplicación de sanciones mediante la sustanciación de sumarios, no siendo aplicables las disposiciones del artículo 74 de la ley 11.683, todo lo cual vulnera garantías del contribuyente, constitucionalmente reconocidas.

#### **10. Alternativas procesales a favor del contribuyente.**

Ante el supuesto de que un contribuyente o responsable efectúe compras por montos superiores a \$ 1.000.- y cancele dichas operaciones mediante medios de pago no contemplados por el artículo 1º de la ley 25.345 (ley antievasión), el Fisco se encuentra facultado para librar la intimación de pago de los conceptos o importes improcedentes. Una vez vencido el plazo concedido para regularizar las obligaciones intimadas, el Organismo está facultado para librar boleta de deuda y mandamiento de intimación de pago (art. 14 ley 11.683), dando inicio al procedimiento de ejecución fiscal (art. 92 ley 11.683).

En este escenario, el contribuyente o responsable se encuentra imposibilitado de ofrecer y producir la prueba necesaria para justificar la veracidad de las operaciones, debiendo ingresar el importe intimado, para luego iniciar acción de repetición, en los términos del artículo 69 de la ley de procedimiento tributario (ley 11.683), aportando la prueba citada precedentemente, a los efectos de que el Fisco proceda a la devolución del importe ingresado improcedentemente.

Empero, en caso de que dicha medida sea considerada manifiestamente arbitraria, dicho contribuyente o responsable podrá optar por promover una acción de amparo, en los términos de la Ley 16.986, o una acción declarativa de certeza, en los términos del artículo 322 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación (CPCCN).

Asimismo, el contribuyente o responsable tiene expedita otra vía procesal mediante la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación del acto administrativo de intimación de pago de las diferencias generadas en el resultado de las declaraciones juradas por la impugnación de la deducción de gastos en el impuestos a las ganancias y de créditos en el IVA, respecto a aquellas operaciones que han sido canceladas mediante medios de pago no contemplados por la ley antievasión (ley 25.345). Consecuentemente, se encuentra expedita dicha alternativa procesal de recurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación, a pesar de que el dictado de dicho acto no haya surgido como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio, conforme a los artículos 16 y ss. de la ley 11.683.

En este sentido, el artículo 76 de la ley de procedimiento tributario (ley 11.683) establece que el Tribunal Fiscal de la Nación es competente, en general, para entender en todas las apelaciones de resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el

artículo 81, por un importe superior al contemplado en el artículo 159 de dicho plexo legal, el cual prescribe:

*“El Tribunal Fiscal de la Nación 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 veinticinco mil pesos (\$ 25.000) o cincuenta mil pesos (\$ 50.000), respectivamente; b) De los recursos de apelación contra las resoluciones de AFIP que impongan multas superiores a veinticinco mil pesos (\$ 25.000) o sanciones de otro tipo, salvo la de arresto; c) De los recursos de apelación contra las resoluciones denegatorias de las reclamaciones por repetición de tributos, formuladas ante la AFIP, y de las demandas por repetición que, por las mismas materias, se entablen directamente ante el Tribunal Fiscal de la Nación. En todos los casos siempre que se trate de importes superiores a pesos veinticinco mil (\$ 25.000) ...” (52).*

### **11. Implicancias en materia penal tributaria.**

En la causa *“Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.”* (53) el Tribunal Fiscal de la Nación resolvió sobreseer a los directores de la sociedad que habían sido imputados por el delito de evasión por presentar declaraciones juradas engañosas o falsas mediante el cómputo de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado (IVA) improcedentes por aplicación de las disposiciones del artículo 2° de la ley 25.345. Para decidir su sobreseimiento, dicho Tribunal sostuvo que en función de los principios de especialidad y temporalidad, prevalecen las disposiciones del artículo 34 de la ley 11.683 por sobre lo dispuesto por el artículo 2° de la ley 25.345, puesto que aquel permite que el contribuyente pueda acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas permitiéndole ejercer plenamente la garantía del debido proceso. Consecuentemente, por aplicación de los principios de especialidad y temporalidad citados precedentemente, y de los principios básicos constitucionales en materia penal, la ley 11.683 prevalece respecto de la ley 25.345, prevaleciendo el derecho a prueba por sobre la presunción absoluta para acreditar la veracidad de las operaciones cuando no se utilicen los medios de pago establecidos por el artículo 1° de la ley 25.345 (54).

En *“Inchauspe, Martín y otros – Frogosol S.R.L.”* (55) la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico resolvió el sobreseimiento de los implicados en la causa, por no haber incurrido en evasión de tributos mediante medios ardidosos o engañosos, puesto que los pagos que pretenda deducir el contribuyente sean inoponibles para el fisco, no implica el comportamiento ardidoso o engañoso que requiere la ley penal tributaria, recayendo la carga de la prueba en cabeza del Fisco.

Sobre la cuestión, la Cámara sostuvo que no incurre en el delito tipificado en el artículo 1° de la ley 24.769 (Ley Penal Tributaria) quien habría pretendido deducir operaciones realizadas sin observar las formas indicadas en los artículos 1° y 2° de la ley 25.345, cuyo incumplimiento tiene por consecuencia que los pagos hechos sin observar las formas indicadas no surtan efectos, entre las partes, ni frente a terceros, y no puedan computarse



como deducciones o créditos fiscales. La sola circunstancia de que los pagos que el contribuyente pretende deducir sean inoponibles, no resulta suficiente para tener por acreditado el ardid que requiere la configuración del tipo penal. Ello solo resulta aplicable a las obligaciones adeudadas, empero ello no hace al comportamiento ardidoso que la ley penal sanción (56).

Para *Folco* que “*Las presunciones resultan aptas para fundar la determinación de oficio, no es menos cierto que el hecho presumido no puede ser transportado sin más al campo del ilícito penal tributario. El fisco estará obligado a arrimar otros elementos de probanza que acrediten de manera fehaciente, la faz subjetiva de la conducta imputada*” (57).

A través del fallo “*Mazza, Generoso y Mazza, Alberto*” (58) la Corte sentenció que no correspondía extender al campo del ilícito tributario, las presunciones establecidas por el texto procedimental excepto que existieren otros elementos de prueba acreditativos de la actividad dolosa, orientada a defraudar los intereses del Fisco.

En definitiva, la demostración por parte del contribuyente de la veracidad de las operaciones, permite desestimar su conducta ardidosa o engañosa, empero no basta para justificar la conducta debida requerida por el artículo 1° de la ley 25.345 que requiere la utilización de los medios de pago que dispone dicha norma. Es por ello, que adicionalmente deberá justificarse el motivo por el cual el contribuyente no ha recurrido a los medios de pago autorizados para cancelar sus operaciones.

## **12. Obligaciones formales y materiales que recaen en los contribuyentes para constatar la procedencia del cómputo de la deducción o el crédito.**

La *ley 25.795* incorporó un artículo a continuación del artículo 33 de la ley 11.683 que obliga a los contribuyentes a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Público (AFIP).

Por su parte, se faculta al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar la obligación comentada sobre la base de criterios objetivos, en función de los medios existentes para realizar la constatación de las facturas o documentos equivalentes y al nivel de operaciones de los contribuyentes pertinentes. Dicha limitación se encuentra contemplada en el artículo 34 de dicha norma.

En esa inteligencia, el *Decreto 477/2007* (59) dispuso que se encuentran obligados a constatar la debida autorización de las facturas o documentos equivalentes, en los términos del artículo a continuación del artículo 33 de la ley 11.683, los siguientes sujetos: 1. Exportadores y sujetos que realicen actividades asimilables a la exportación, con carácter de habitualistas; 2. Contribuyentes que actúen como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado; 3. Contribuyentes que reciban comprobantes electrónicos; 4. El Estado Nacional y sus dependencias y/u organismos dependientes, centralizados, descentralizados o autárquicos.

El *artículo 2° del Decreto 477/2007* establece que la aceptación de facturas o documentos equivalentes no autorizados por el Organismo fiscal, en

la medida en que los contribuyentes se encuentren obligados a realizar la constatación, da lugar a la aplicación de la previsiones del artículo 34 de la ley 11.683, el cual faculta al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyentes.

Al respecto, *Rubén Rubiolo* (60) sostiene que esta nueva obligación a cargo de los contribuyentes se suma a la innumerable lista de tareas de control que paulatinamente el Estado le ha venido transfiriendo a los particulares, con el consecuente incremento de costos de estructura y económicos que recaen en éstos sin retribución alguna por parte del Estado. Ello denotaría la incapacidad de la Administración fiscal para cumplir con sus obligaciones propias e indelegables en post de reducir la evasión y la circulación de comprobantes apócrifos.

En este sentido, estamos asistiendo a una proliferación de regímenes de información y de obligaciones formales de contralor que se superponen incrementando los costos de estructura y económicos de los contribuyentes, con el agravante de ser pasibles de significativas sanciones en caso de incumplimiento.

Asimismo, se incorpora otro agravante, en los términos del artículo 8º, inciso h) de la ley 11.683, para los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo a continuación del artículo 33 de la ley de procedimiento tributario, los cuales responderán por los impuestos adeudados por el emisor, que surjan de la operación involucrada y hasta el monto generado por la misma, en la medida en que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.

Al respecto, la falta de acreditación de la existencia y veracidad del hecho imponible proviene del artículo 34 de la ley 11.683, el cual se encuentra en pugna con el artículo 2º de la ley 25.345, y ha sido motivo de numerosos pronunciamientos judiciales que hemos analizado en el presente trabajo.

### **13. Reflexiones finales.**

Luego de haber incursionado en la búsqueda de evidencias que permitan develar la inconstitucionalidad del artículo 2º de la ley 25.345, mediante el análisis de los principales argumentos y fundamentos de los tribunales federales, del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, estamos en condiciones de precisar los límites a las obligaciones y facultades del fisco para impugnar la veracidad de las operaciones canceladas mediante medios de pago no contemplados en el artículo 1º de dicho plexo legal.

En este contexto, intentaremos delinear dichos límites a la luz del pronunciamiento de la Corte en la causa "*Mera, Miguel Ángel c/DGI*".

Se parte de la premisa que se encuentra acreditada la veracidad de las operaciones impugnadas por el Organismo fiscal en aquellas operaciones donde el contribuyente realizó pagos en efectivo.

Mediante la aplicación literal de lo dispuesto por el artículo 2º de la ley 25.345 se altera el hecho imponible definido por las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella, imposibilitándole al contribuyente o responsable deducir los gastos efectivamente realizados para obtener y mantener las ganancias gravadas, dejando de recaer el impuesto sobre las ganancias propiamente dichas, alcanzando también a los gastos realizados para obtenerlas.

A pesar de que los medios utilizados que no se encuentren admitidos por el artículo 1º de la ley 25.345 constituyen un indicio agravado de inexistencia de las operaciones, y hace recaer la carga de la prueba en el contribuyente o responsable, ello no obsta a sostener que el artículo 2º de dicho plexo legal grava ganancias aparentes o ficticias, y recauda el impuesto sobre un valor agregado mayor que el incorporado por el interesado, desnaturalizándose el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos.

Al prohibirse por motivos exclusivamente formales el cómputo de determinados pagos a proveedores en efectivo que constituyen gastos en el impuesto a las ganancias y créditos en el Impuesto al valor agregado, se está prescindiendo de la real existencia de capacidad contributiva.

A pesar de que los pronunciamientos de la Corte son aplicables a casos concretos, razones de economía procesal inducirían al Organismo fiscal a allanarse en aquellas causas iniciadas en que no se encuentre en discusión la veracidad de las operaciones, y solo se cuestione la modalidad de pago.

Las intimaciones por incumplimiento de las disposiciones de la ley 25.345 conforme el art.14 de la ley 11.683, son susceptibles de ser apelados ante el Tribunal Fiscal de la Nación, en los términos del artículo 159 de la ley 11.683, con independencia de su forma y procedimiento, determinando su carácter determinativo los aspectos esenciales del acto administrativo.

El acto determinativo gozará de legalidad siempre y cuando el contribuyente pruebe lo contrario, y en la medida de que dicha prueba en contrario sea de posible cumplimiento, ya que de lo contrario se encontrará afectado el principio constitucional de legalidad.

La mera intimación de pago mediante el procedimiento establecido por el artículo 14 de la ley 11.683, está vulnerando el principio constitucional del debido proceso adjetivo y el derecho de defensa, y solo podrá ser recurrido mediante el Recurso de Apelación ante el Director General, en los términos del artículo 74 del Decreto Reglamentario.

La intimación de pago solo sería procedente cuando se impugnen exclusivamente gastos y créditos por aplicación del artículo 2º de la ley 25.345, ya que de lo contrario, en caso de impugnarse otros conceptos se requerirá indefectiblemente el procedimiento de determinación de oficio.

Ante un incumplimiento formal, aun cuando el contribuyente pueda probar la veracidad de las operaciones, será pasible de una doble sanción, al no poder deducir los gastos en el impuesto a las ganancias, y computar los créditos en el IVA, y al privarlos de los efectos jurídicos entre las partes y frente a terceros.

Las meras intimaciones de pago generadas por aplicación del artículo 2º de la ley 25.345 no impiden la posterior aplicación de sanciones mediante la sustanciación de sumarios, no siendo aplicables las disposiciones del artículo 74 de la ley 11.683.

El contribuyente o responsable se encuentra imposibilitado de ofrecer y producir la prueba necesaria para justificar la veracidad de las operaciones, debiendo ingresar el monto intimado, para luego iniciar acción de repetición, en los términos del artículo 69 de la ley 11.683.

En caso de que dicha medida sea considerada manifiestamente arbitraria, el contribuyente o responsable podrá optar por promover una acción de amparo, en los términos de la ley 16.986, o una acción declarativa de certeza conforme lo dispuesto por el artículo 322 del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación.

El contribuyente o responsable tiene expedita la vía procesal mediante la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación, no obstante que el dictado del acto determinativo no haya surgido como consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio.

La circunstancia de que los pagos que realice el contribuyente o responsable sean inoponibles para el fisco por no utilizar los medios de pago establecidos por la ley 25.345, no resulta suficiente para acreditar el ardid o engaño que requiere la configuración del tipo penal, recayendo la carga de la prueba en el Organismo fiscal.

La demostración por parte del contribuyente de la veracidad de las operaciones, permite desestimar su conducta ardidosa o engañosa, empero no basta para justificar la conducta debida requerida por el artículo 1º de la ley 25.345 que requiere la utilización de los medios de pago que dispone dicha norma, debiendo justificarse el motivo por el cual el contribuyente no ha recurrido a los medios de pago autorizados para cancelar las operaciones.

Consecuentemente, estamos asistiendo a una proliferación de regímenes de información y de obligaciones formales de contralor, como ser la obligación que debe recaer exclusivamente en el Estado de combatir la evasión fiscal y la emisión de comprobantes apócrifos, y que paulatinamente éste viene transfiriendo a los particulares, incrementando los costos de estructura y económicos de los contribuyentes o responsables, con el agravante de ser pasibles de significativas sanciones en caso de incumplimiento en tiempo y forma.

De lo delineado precedentemente se infiere que:

1. El artículo 2º de la ley 25.345 afecta la garantía constitucional de derecho de defensa de los contribuyentes o responsables, al aplicar una presunción absoluta que no admite prueba en contrario, vulnerando además el principio de capacidad contributiva vedando la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones por parte de dichos sujetos.

2. El artículo 34 de la ley 11.683 de procedimiento tributario tiene plena vigencia, a pesar de que haya sido derogada su norma reglamentaria, RG AFIP 151 reemplazada por la RG AFIP 1547, asegurando el derecho de defensa de los contribuyentes al permitir acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas, aunque se encuentre en pugna con las disposiciones del artículo 2º de la ley 25.345.
3. La ley especial de procedimiento tributario (artículo 34, L. 11.683) al asegurar el derecho de defensa prevalece por sobre la ley general de prevención de la evasión (artículo 2º, L. 25.345). Dicho ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por sobre las formalidades o medios de pago empleados para su cancelación, y ello justifica la prevalencia del artículo 34 de la ley 11.683, dado su carácter especial, por sobre el artículo 2º de la ley 25.345.

En virtud de ello, se recomienda implementar un procedimiento de impugnación que implicaría indefectiblemente un procedimiento de determinación de oficio a los efectos de que el contribuyente o responsable pueda probar la existencia de las operaciones.

Asimismo, por cuestiones de economía procesal y teniendo en cuenta que los pronunciamientos de la Corte son adoptados por los tribunales inferiores, estimamos que la Administración fiscal recurrirá en menor medida a la impugnación de deducciones y créditos fiscales.

Empero, los administrados deberán tomar los recaudos necesarios para probar la veracidad de las operaciones, dado que la Administración fiscal continuará haciendo uso de sus facultades amparadas por la norma antievasión, y ello requerirá un mayor esfuerzo probatorio por parte de los administrados a los efectos de acreditar la veracidad de las operaciones.

#### **14. Referencias bibliográficas.**

(1) Ley 25.345; B.O.: 17/11/2000; Ley de prevención de la evasión fiscal; Fuente: Biblioteca AFIP;

(2) Ley 25.413; B.O.: 26/03/2001; Ley de prevención de la evasión fiscal; Fuente: Biblioteca AFIP;

(3) Ley 24.765; B.O.: 13/01/1997; Procedimientos Fiscales-Clausura preventiva...; Fuente: Biblioteca AFIP;

(4) Ley 25.795, B.O.: 17/11/2013, Fuente: Biblioteca AFIP.

(5) Ley 24.765, B.O.: 13/01/1997, Sancionada: 18/12/1996, Promulgada el 08/01/1997, Fuente: Biblioteca AFIP.

(6) Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión de los días 20 y 21 de noviembre de 1996, p. 7.112

(7) RG AFIP 151/98, de fecha 23/6/98, norma abrogada por art. 9º de la RG AFIP 1547/2003 de AFIP, B.O. 12/8/2003, fuente: Centro de Documentación e Información (CDI), Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

- (8) RG AFIP 215/98, de fecha 25/9/98, B.O.: 6/10/98, dejada sin efecto por la RG AFIP 1547, fuente: DAE-Sistema de Información Impositiva y Laboral On-Line.
- (9) Ley 25.345, sancionada el 19/10/2000, promulgada el 14/11/2000, B.O.: 17/11/2000, fuente: DAE-Sistema de Información Impositiva y Laboral On-Line.
- (10) Ley 25.413, sancionada el 24/03/2001, promulgada el 24/03/2001, fuente: Centro de Documentación e Información (CDI), Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
- (11) RG AFIP 1547, Ley Antievasión, fuente: Centro de Documentación e Información (CDI), Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.
- (12) Proyecto 121-PE-99; mensaje 137
- (13) Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio de 2000, p. 2849
- (14) Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión del 6 de septiembre de 2000, p. 5183.
- (15) GUTMAN, Raúl, "Los pagos superiores a \$ 10.000, según la ley 25.795", Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico, febrero de 2004, Ed. La Ley, p. 131/4.
- (16) Senador Maya, Antecedentes Parlamentarios, Ed. La Ley, 2001-A, p. 670.
- (17) Senador Carbonell, Antecedentes Parlamentarios, Ed. La Ley, 2001-A, p. 672.
- (18) Senador Carbonell, Antecedentes Parlamentarios, Ed. La Ley, 2001-A, p. 674.
- (19) Causa "Rappen Autormotores SA c/AFIP (DGI)", Juzgado Federal de Río Cuarto, Provincia de Córdoba, sentencia de fecha 13/03/2007.
- (20) Causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 14/9/2014.
- (21) Causa "Bartucci, Raimundo s/recurso de apelación – Impuesto al valor agregado", Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 5/12/2007.
- (22) Causa "B.T., M.G. s/apelación s/recurso de apelación – Impuesto al valor agregado", TFN, Sala "B", sentencia del 19/2/2014, fuente: La ley online, cita online: AR/JUR/12410/2014
- (23) Causa "Hermitage SA s/apelación impuesto a las ganancias", TFN, sala "B", sentencia del 19/2/2014, fuente: PET 31/7/2014, 9
- (24) Causa "Casadei, Héctor Ricardo s/apelación impuesto a las ganancias y acumuladas", TFN, Sala "B", sentencia del 8/6/2015, fuente: La ley online, cita online: AR/JUR/40549/2015
- (25) Causa "Transporte SA s/apelación Impuesto al Valor Agregado", TFN, Sala "B", sentencia del 25/4/2014, fuente: La ley online, cita online: AR/JUR/39615/2014
- (26) Causa "CBC Asociados SRL – TF 35011-I c.DGI", CNACAF, Sala IV, sentencia del 18/2/2014, fuente: La ley online, cita online: AR/JUR/6033/2014
- (27) Causa "Frigolar SA c.DGI s.recurso directo de organismo externo", CNACAF, Sala IV, sentencia del 20/10/2015, fuente: La Ley online, cita online: AR/JUR/44950/2015
- (28) Causa "Emser SRL – TF 33350-I c.DGI", CNACAF, Sala I, sentencia del 16/4/2015, fuente: La Ley online.
- (29) Causa "Mera, Miguel Ángel s/apelación", Sala B, Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 11/11/2009.
- (30) Causa "Mera, Miguel Ángel", Sala V, Cámara Federal Contencioso Administrativo, sentencia del 12/07/2011.
- (31) Causa "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia del 19/03/2014.
- (32) Causa "Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional-Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos", sentencia de Corte del 15/06/2010.

- (33) LITVIN, César R. y MANESI, Daniela P., "Pagos en efectivo: la corte ha puesto las cosas en su lugar", Revista Impuestos Nº 05, Mayo de 2014, Ed. La Ley, p. 67/74.
- (34) Bidart Campos, Germán. Tratado Elemental de Derecho Constitucional, T.I, p. 225 y ss.
- (35) Causa "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/DGI, sentencia de la CSJN de fecha 19/03/2014;
- (36) HENSEL, Albert - "Derecho Tributario" (Prefacio de Benvenuto Griziotti para la 3ª edición de 1933, traducida al italiano por Dino Jarach) Traducción al castellano de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B.Cejas, 1ª edición, Nova Tesis, Editorial Jurídica, Rosario, Pcia. de Santa Fé, Argentina, 2004.
- (37) Causa "Miguel Pascuzzi e Hijos SA s/recurso de apelación-Impuesto al Valor Agregado; TFN; Sala A; Sentencia de fecha 14/09/2004.
- (38) Causa "Nazarena S.R.L. s/Recurso de Apelación – Impuesto a las Ganancias", TFN, Expte. Nº 29.608-I, sentencia de fecha 6/5/2012.
- (39) Causa "Bartucci, Raimundo s/Recurso de apelación – Impuesto al valor agregado", TFN, Expte. Nº 27.525-I, sentencia de fecha 5/12/2007.
- (40) Conf. Moschetti, en GRAND, Mónica Norma. "EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. La medida del Hecho Imponible y El eje central del sostenimiento de los Gastos Públicos". Tesina de Posgrado en Tributación. Escuela de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A. – Buenos Aires, Noviembre de 2010.
- (41) JARACH, Dino. "El Hecho Imponible" 3ª Edición – Reimpresión – Prefacio: Prof. Dr. Camilo Viterbo. Editorial Abeledo Perrot
- (42) YEDRO, Diuvigildo, "Réquiem para la ley Antievasión Nº 25.345", publicado en Factor, Comercio y justicia Editores, 15 de mayo de 2014.
- (43) Causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", TFN, Sala "A", sentencia del 14/09/2004.
- (44) MOGGIA, Gisela, "Acto de sustancia determinativa: Art. 2 Ley Antievasión", Revista de Derecho UNS, Año I, Número I, 2012, Editorial de la Universidad Nacional del Sur, octubre de 2012, Bahía Blanca, Argentina, p. 43/4.
- (45) Causa "Shell Cía. Arg. de Petróleo SA", Sentencia del 11/7/1961 del Tribunal Fiscal de la Nación.
- (46) Causa "Pescapuerta Argentina SA s/apelación – Impuesto al Valor Agregado", Sentencia del 21/6/2002 de la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación.
- (47) Ley 23.658, B.O.: 10/01/1989, vigente desde el 11 de enero de 1989.
- (48) EIDELMAN, José Rubén, "Intimación de pago Art. 14 Ley 11.683 (veracidad de las operaciones) "Sudeste S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, informe FEHGRA 108/05 de fecha 19/09/2005; fuente: [www.fehgra.org.ar/\\_sitermu/pdf/eidelman/fehgra108.pdf](http://www.fehgra.org.ar/_sitermu/pdf/eidelman/fehgra108.pdf).
- (49) Causa "Mera, Miguel Ángel c/DGI", sentencia del 19/3/2014 de CSJN.
- (50) CALELLO, Carolina, "La Corte se expidió sobre la ley antievasión", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo XXXV, mayo de 2014.
- (51) LAVECCHIA, Erika y SIELAS, Ricardo, "Aspectos controvertidos de la ley antievasión: su naturaleza jurídica, articulación con la ley de procedimientos tributarios y aspecto infraccional", Revista Impuestos Nº 18, septiembre de 2009, Ed. La Ley, 1428/9.
- (52) Art. 159, Ley 11.683, modificado por el art. 74 de la Ley 26.784, sancionada y promulgada el 1/11/2012; fuente: [www.mecon.gov.ar](http://www.mecon.gov.ar)
- (53) Causa "Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.", Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, sentencia del 21/11/2005.
- (54) ADET CALDELARI, Fernando, "¿Es inconstitucional la limitación a los pagos en efectivo contenida en la ley 25.345 y sus modificatorias?", Revista Impuestos 2008-E, Ed. La Ley, p. 191.

- (55) Causa "Inchauspe, Martín y otros – Frigosol S.R.L s/ley 24.769.", Sala A de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, sentencia del 24/08/2007.
- (56) SEQUEIRA, Marcos Alberto, "Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735", Tomo I, Ed. La Ley, 2012, p. 79.
- (57) CHIARA DIAZ, Carlos Alberto y FOLCO, Carlos María, "Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24,769 y N° 26.735", Ed. La Ley, 2012, p. 432.
- (58) Causa "Mazza, Generoso y Mazza, Alberto", Fallos: 312:447.
- (59) Decreto 477/2007, fecha de emisión: 02/05/2007, B.O.: 07/05/2007; fuente: Boletín AFIP N° 119, junio de 2007, p. 1295.
- (60) RUBIOLLO, Rubén M., "Reglamentan la obligación de constatar la validez de los comprobantes recibidos", Rosario, 15 de mayo de 2007, fuente: <http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio>.

## **15. Bibliografía.**

- ADET CALDELARI, Fernando, "¿Es inconstitucional la limitación a los pagos en efectivo contenida en la ley 25.345 y sus modificatorias?", Revista Impuestos 2008-E, Ed. La Ley, p. 191.
- BELLO, Alberto Marcelo. "Límites a la Ley Antievasión a la luz de reciente pronunciamiento de la Corte", trabajo presentado en las 12vas. Jornadas Nacionales Tributarias, Previsionales, Laborales y Agropecuarias, organizadas por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Rosario. Ciudad de Rosario (Prov. Santa Fe) 18 y 19 de septiembre de 2014.
- BIDART CAMPOS, Germán. Tratado Elemental de Derecho Constitucional, T.I, p. 225 y ss.
- CALELLO, Carolina, "La Corte se expidió sobre la ley antievasión", Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE), Tomo XXXV, mayo de 2014.
- CHIARA DIAZ, Carlos Alberto y FOLCO, Carlos María, "Estado de Derecho y Sistema Penal. Ley Penal Tributaria y Previsional N° 24,769 y N° 26.735", Ed. La Ley, 2012, p. 432.
- EIDELMAN, José Rubén, "Intimación de pago Art. 14 Ley 11.683 (veracidad de las operaciones) "Sudeste S.A.", Tribunal Fiscal de la Nación, informe FEHGRA 108/05 de fecha 19/09/2005; fuente: [www.fehgra.org.ar/\\_sitermu/pdf/eidelman/fehgra108.pdf](http://www.fehgra.org.ar/_sitermu/pdf/eidelman/fehgra108.pdf).
- GRAND, Mónica Norma. "El Principio de Capacidad Contributiva. La medida del Hecho Imponible y El eje central del sostenimiento de los Gastos Públicos". Tesina de Posgrado en Tributación. Escuela de Estudios de Posgrado de la Facultad de Ciencias Económicas de la U.B.A. – Buenos Aires, Sept/2009-Mar/2010.
- GUTMAN, Raúl, "Los pagos superiores a \$ 10.000, según la ley 25.795", Suplemento Especial La Ley, Derecho Económico, febrero de 2004, Ed. La Ley, p. 131/4.
- HENSEL, Albert - "Derecho Tributario" (Prefacio de Benvenuto Griziotti para la 3ª edición de 1933, traducida al italiano por Dino Jarach) Traducción al castellano de los Dres. Leandro Stok y Francisco M.B.Cejas, 1ª edición, Nova Tesis, Editorial Jurídica, Rosario, Pcia. de Santa Fé, Argentina, 2004.
- JARACH, Dino. "El Hecho Imponible" 3ª Edición – Reimpresión – Prefacio: Prof. Dr. Camilo Viterbo. Editorial Abeledo Perrot.
- LAVECCHIA, Erika y SIELAS, Ricardo, "Aspectos controvertidos de la ley antievasión: su naturaleza jurídica, articulación con la ley de procedimientos tributarios y aspecto infraccional", Revista Impuestos N° 18, septiembre de 2009, Ed. La Ley, 1428/9.
- LITVIN, César R. y MANESI, Daniela P., "Pagos en efectivo: la corte ha puesto las cosas en su lugar", Revista Impuestos N° 05, Mayo de 2014, Ed. La Ley, p. 67/74.



MOGGIA, Gisela, "Acto de sustancia determinativa: Art. 2 Ley Antievasión", Revista de Derecho UNS, Año I, Número I, 2012, Editorial de la Universidad Nacional del Sur, octubre de 2012, Bahía Blanca, Argentina, p. 43/4.

RUBIOLLO, Rubén M., "Reglamentan la obligación de constatar la validez de los comprobantes recibidos", Rosario, 15 de mayo de 2007, fuente: <http://www.rubioloyasociados.com.ar/sitio>.

SEQUEIRA, Marcos Alberto, "Régimen Penal Tributario. Ley 24.769 con la reforma de la ley 26.735", Tomo I, Ed. La Ley, 2012, p. 79.

YEDRO, Diuvigildo, "Réquiem para la ley Antievasión N° 25.345", publicado en Factor, Comercio y justicia Editores, 15 de mayo de 2014.