

Universidad FASTA  
Facultad de Ciencias Económicas  
Contador Público Nacional

**Ley Procedimiento Fiscal - Art. 34**

**Ley Antievasión - Arts. 1 y 2**

*Pagos en efectivo. Acreditación de la veracidad de las operaciones.*

*Procedencia del cómputo de deducciones impositivas.*

Autor: Alejo Díaz Saubidet

Tutor: CPN Daniel Baldini

Año 2014

## Índice General

I) Resumen -----	3
II) Protocolo de Investigación -----	6
a) Marco Teórico -----	9
b) Estado de la cuestión -----	17
c) Glosario de términos específicos -----	24
d) Diseño metodológico -----	29
III) Desarrollo de la investigación -----	32
a) Análisis Art. 34 Ley 11.683 -----	33
b) Análisis Art. 1 Ley Antievasión -----	34
c) Análisis Art. 2 Ley Antievasión -----	39
d) Fallos judiciales relevantes -----	42
e) Fallo de la CSJN: Mera Miguel Angel -----	58
f) Análisis económico tributario de la no aplicación de deducciones impositivas cuando las operaciones son reales y no se cancelaron de acuerdo con la Ley Antievasión:	
➤ Aspectos teóricos -----	63
➤ Caso práctico Impuesto a las Ganancias -----	64
➤ Caso práctico IVA -----	66
IV) Conclusión -----	68
V) Bibliografía -----	72

**Resumen**

**Abstract**

## **I) Resumen**

Será el punto central de nuestro estudio el análisis y comparación del Art. 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal (B.O. 20-07-1998) y los dos primeros artículos de la Ley Antievasión (B.O. 17-11-2000).

El presente trabajo muestra la controversia existente entre las normativas citadas con anterioridad: un mismo supuesto de hecho, como lo es el pago a un proveedor a través de un medio no autorizado (pago en efectivo), tiene regulaciones legales incompatibles entre sí.

Se lleva a cabo un profundo análisis de ambas normas exponiendo los efectos que trae aparejada la aplicación de una u otra, en cuanto a la validez de la operación, la acreditación de la veracidad de la misma por otros medios y la procedencia del cómputo de las deducciones impositivas que de ella derivan.

Así, veremos que la Ley 11.683, en su Art. 34, permite computar todas las deducciones impositivas siempre que los interesados puedan demostrar la veracidad de las operaciones en las que se generan. Por el contrario, el Art. 2 de la Ley Antievasión limita la posibilidad de considerar esos gastos (deducciones impositivas) a los medios de pago que se hayan utilizado, estableciendo que todas las facturas superiores a \$ 1.000.- no deben cancelarse en efectivo.

Se exponen diferentes argumentos, a través de la opinión de doctrina calificada y, fundamentalmente, del análisis de distintos fallos judiciales de gran relevancia.

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa "Mera Miguel Angel" y confirmó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley Antievasión. Concluyó la CSJN que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso.

En consecuencia, buscaremos plantear –a través de un análisis económico tributario– qué sucede en aquellos casos en que siendo real la operación, el contribuyente se ve impedido a computar las correspondientes deducciones impositivas por el simple hecho de haber realizado el pago en efectivo.

Observaremos cómo se ve afectada la carga tributaria del contribuyente al verse desvirtuada su capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.

**Palabras clave:** pago, medios de pago, deducciones impositivas, capacidad contributiva, veracidad, realidad económica.

## **Abstract**

Will be the focus of our study, the analysis and comparison of Art. 34 of Tax Procedure Law (BO 20-07-1998) and the first two articles of the Evasion Law (BO 17-11-2000).

This work presents the controversy between the laws cited above: the same factual situation, which is the payment to a provider through unauthorized means (cash), has incompatible legal regulations with each other.

There is a thorough analysis of both standards exposing the effects that brings the application of one or the other, about the validity of the transaction, the accreditation of the veracity of the transaction by other means and the computation of tax benefits derived from it.

Also, we see that the Law 11.683, in its Art. 34, allows to compute all tax deductions when taxpayers can prove the veracity of the operations. On the contrary, Art. 2 of Evasion Law limits the possibility of considering those expenses (tax deductions) to the payment methods that were used, stating that all invoices above \$ 1.000.- should not be canceled in cash.

Different arguments are set through the view of qualified doctrine and, fundamentally, from the analysis of different court decisions of great importance.

The Supreme Court of Justice has recently issued in the case "Mera Miguel Angel" and upheld the unconstitutionality of Article 2 of the Evasion Law. The Supreme Court concluded that the means used by the legislature to carry out the order that seeks does not respect the principle of reasonableness of the law and, therefore, the challenged rules are constitutionally invalid in its application to the case.

For this reason, we will make an economic and tax analysis, so we can see what happens in those cases where the transaction is real, and the taxpayer is prevented to compute the relevant tax deductions for the simple fact of having made the payment in cash.

We will see how this affects the tax burden of the taxpayer, that impacts on his taxable capacity, which must be verified in all taxes as a prerequisite to its validity.

**Keywords:** pay, payment, tax deductions, taxable capacity, veracity, economic reality.

# **Protocolo de investigación**

## **II) Protocolo de investigación**

### **Área temática:**

Derecho Tributario.

### **Tema:**

Ley de Procedimiento Fiscal (Art. 34) o Ley Antievasión (Arts. 1 y 2):

Pagos en efectivo. Posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones. Procedencia del cómputo de deducciones impositivas.

### **Problema:**

Cuando un contribuyente realiza un pago, total o parcial, en efectivo por un monto superior a los \$ 1.000.- por compra de bienes/servicios, ¿qué efectos produce esta situación en cuanto al cómputo de deducciones impositivas por parte del mismo?

### **Objetivo general:**

Análisis económico tributario de la no aplicación de deducciones impositivas cuando las operaciones son reales y no se cancelaron de acuerdo con la Ley antievasión.

### **Objetivos específicos:**

- Definir el término “pago”.
- Determinar el alcance del término “pago” en el Código Civil.
- Determinar el alcance del término “pago” en la Ley Antievasión.
- Definir qué es una “deducción impositiva” y explicar su funcionamiento.
- Analizar el Art. 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal.
- Analizar los Art. 1 y 2 de la Ley Antievasión.
- Establecer, comparar y analizar las diferencias entre los artículos citados.

### **Justificación:**

La obligación de utilizar determinados medios de pago como condición para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y otros efectos tributarios de interés del contribuyente tiene como objetivo reforzar los instrumentos de control y fiscalización, ya que en la práctica fueron descubiertas operaciones en las que se usaban mecanismos de adulteración de la documentación respaldatoria de las deducciones de gastos en el

Impuesto a las Ganancias y de los créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

De este modo, se busca corregir la nociva evasión fiscal y elevar la recaudación, al mismo tiempo controlar la ruta del dinero evitando maniobras evasivas y el ingreso al circuito de fondos provenientes de actividades ilícitas.

Ahora bien, el punto crítico de la cuestión está en el efecto que tiene la no aplicación de deducciones impositivas cuando las operaciones son reales y no se cancelaron de acuerdo con la Ley Antievasión.

Es decir, un mismo supuesto de hecho, como lo es el pago a un proveedor a través de un medio no autorizado (pagos en dinero en efectivo superiores a \$ 1.000.-), tiene regulaciones legales incompatibles entre sí, debido a la antinomia existente entre la Ley Nro. 11.683 de procedimiento tributario, en su artículo 34, y la Ley Nro. 25.345 de prevención de la evasión fiscal, en sus artículos 1 y 2.

El hecho de no permitir al contribuyente, por otros medios, la demostración de la veracidad de las operaciones que resulten impugnadas por no cumplir con determinados medios de pago autorizados, puede implicar un incremento del impuesto a cargo del contribuyente al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito aún cuando la operación hubiera sido real.

# **Marco Teórico**

## MARCO TEÓRICO

A continuación nos centramos en la normativa que regula el presente trabajo.

### Marco legal:

- Ley de Prevención de la Evasión Fiscal Nro. 25.345, Art. 1 y 2.
- Ley de Procedimiento Tributario Nro. 11.683, Art. 34.
- Resolución General AFIP N° 1547/2003
- Nota Externa AFIP N° 7/2005

### Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario – Art. 34

El artículo 34 de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal (B.O. 20-07-1998) condiciona el cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al valor agregado, y la deducción del gasto en el Impuesto a las ganancias, a la utilización de determinados medios pago:

**Artículo 34** - *Facultase al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.*

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

Los medios de pago que autoriza el artículo precedente fueron oportunamente establecidos por el organismo recaudador con el dictado de la derogada R.G. AFIP 151

(B.O 25/06/1998), modificada por la R.G AFIP 215 y su complementaria R.G AFIP 308 (B.O 23/12/1998). Dichas resoluciones establecían que los medios de pago considerados válidos y procedentes a los fines del cómputo de las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios, son los siguientes:

- a. Cheques nominativos “no a la orden”,
- b. Cheque de pago diferido “no a la orden”,
- c. Débito automático o tarjetas de crédito, de compra o de pago,
- d. Compensación bancaria instrumentada mediante transferencias interbancarias vía electrónica,
- e. Aceptación de facturas de crédito,
- f. Consignación judicial del precio de la transferencia.

### **Ley N° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal**

- **Ley Antievasión – Art. 1**

La ley 25.345 reproduce textualmente el texto del decreto 434/00 y dispone dos medidas sumamente trascendentes desde el punto de vista del derecho, como son las limitaciones al uso del dinero en efectivo y otras tendientes a mensurar las consecuencias por el incumplimiento de su norma.

#### Limitaciones al uso del dinero en efectivo.

El capítulo I de dicha ley se desarrolla en once artículos que determinan en forma específica las limitaciones al uso del dinero en efectivo. Su artículo primero determina que:

***Artículo 1*** - *No surtirán efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000), o su equivalente en moneda extranjera, efectuados con fecha posterior a los quince (15) días desde la publicación en el Boletín Oficial de la reglamentación por parte del Banco Central de la República Argentina prevista en el artículo 8° de la presente, que no fueran realizados mediante:*

1. *Depósitos en cuentas de entidades financieras.*
2. *Giros o transferencias bancarias.*
3. *Cheques o cheques cancelatorios.*

4. *Tarjetas de crédito, compra o débito.*

5. *Factura de crédito.*

6. *Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.*

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

Estas limitaciones a las transacciones establecidas en el Capítulo I, según surge de la letra pura de la ley, limita exclusivamente su aplicación al pago (como especie de extinción de las obligaciones) de dinero en efectivo, no obstante la procedencia de los restantes modos de extinción de las obligaciones enumeradas taxativamente en el artículo 724 del Código Civil.

Vale destacar que a través de la publicación de la **Ley 25.413** (B.O 26/03/2001) se redujo el monto de \$ 10.000,00 por pagos totales o parciales al importe de \$ 1.000.-

- **Ley Antievasión – Art. 2**

Prosiguiendo con la técnica legislativa, estimo que lo verdaderamente jugoso a la hora de analizar la normativa viene de la mano del artículo 2 de la ley 25.345, que expresa:

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

*En el caso del párrafo anterior, se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones.*

### **Reglamentación de la Ley Antievasión:**

En principio la RG (DGI) 151 vino a reglamentar de manera equivocada la ley antievasión. La misma determinaba la forma de cancelación de ciertas obligaciones. Digo de manera equivocada ya que el artículo 11 de la ley 25.345 expresa claramente que:

*Artículo 11 - La autoridad de aplicación del presente Capítulo será el Banco Central de la República Argentina, quien deberá dictar las normas correspondientes, inclusive el procedimiento para el caso de extravío o sustracción, en el plazo de treinta (30) días de promulgada la presente ley.*

*Es el B.C.R.A el encargado de dictar la reglamentación del presente Capítulo, en su totalidad valga la redundancia, razón por la cual debe necesariamente a través de sus comunicaciones, reglamentar el uso de las modalidades establecidas en el artículo 1.*

Más allá de la crítica expresada, con el advenimiento de la RG AFIP 1547 (BO. 12/08/2003), vino a derogar la RG DGI 151, razón por la cual es la que se encuentra en vigencia.

#### **Resolución General N° 1.547:**

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

*Las limitaciones de medios de pago establecidas en el artículo 1º de la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, resultan aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero —en moneda de curso legal o extranjera— realizados a partir de su vigencia. (Párrafo incorporado por art. 1º, inc. a) de la Resolución General N° 2004/2006 de la AFIP B.O. 1/2/2006. Vigencia: a partir de su publicación en el Boletín Oficial y será de aplicación para las operaciones realizadas a partir de la entrada en vigencia de la presente Resolución General, su modificatoria y complementaria).*

***Artículo 4** - El monto establecido en el artículo 1º de la Ley N° 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones, comprende los tributos*

*(nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) que gravan la operación y, en su caso, las percepciones a que la misma estuviera sujeta.*

*Asimismo, no se computarán las retenciones de tributos que corresponda practicar, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el importe aludido en el párrafo anterior.*

**Artículo 6** - *Será causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable, los pagos que se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidas en la presente.*

*A los efectos de sustanciar dicha impugnación no se aplicará el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, sino que bastará la simple intimación de pago de la diferencia que genera en el resultado de las declaraciones juradas el cómputo mencionado, conforme a lo establecido por el artículo 14 de la citada ley y el artículo 2° de la Ley N° 25.345 y sus modificaciones.*

Esta posición ha sido ratificada por la Nota Externa 7/2005 que habla nuevamente del encuadre del negocio jurídico, limitando sutilmente la aplicación de la ley Antievasión.

**Nota Externa 7/2005 AFIP:** (BO. 23/11/2005)

Atendiendo a inquietudes planteadas por diversas entidades representativas de sectores económicos, con relación a la aplicación de la Resolución General 1547 (BO. 12/08/2003), se considera necesario efectuar las siguientes aclaraciones:

**1. Alcance la R.G. N° 1547 y su modificatoria**

- a) Dichas normas tienen por finalidad reglamentar la oponibilidad, a los efectos tributarios y ante esta Administración Federal, de los procedimientos de cancelación previstos por la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias.*
- b) Los pagos que se efectúen en el país a sujetos del exterior, entre otros, se encuentran comprendidos en sus disposiciones.*

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

**2. Ámbito de aplicación de la R.G. N° 1547 y su modificatoria**

En el marco de las facultades conferidas por el artículo 7° del Decreto N° 618, del 10 de julio de 1997, su modificatorio y sus complementarios, se reglamenta exclusivamente la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, y no el artículo 34 de la Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones. En consecuencia, las normas del acápite sólo derogan la Resolución General N° 151, su modificatoria y complementaria.

**3. Monto sujeto a la aplicación de la R.G. N° 1547 y su modificatoria.**

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

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

**4. Compensaciones u otros modos de extinción de obligaciones.**

La cancelación de obligaciones mediante compensaciones u otro de los modos de extinción admitidos por el artículo 724 del Código Civil, distintos del pago, no se halla sujeta al cumplimiento de la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias.

**5. Cancelación de varios comprobantes con un único medio de pago.**

a) *Registración en la factura o documento equivalente:*

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

b) *Registración opcional en un medio informático:*

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

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

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

**6. Pago en especie.**

*No se encuentra comprendido entre los medios de pago previstos por el artículo 1° de la Ley N° 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, en consecuencia, no surtirá efectos tributarios conforme lo establecido en el artículo 2° de dicha norma.*

## **Estado de la cuestión:**

### **❖ Ley N° 11.683 de Procedimiento Tributario – Art. 34**

#### **Efectos por incumplir las normas de medios de pagos:**

La redacción del artículo 34 resulta muy clara y comprensible, ya que permite igualmente, en caso de no utilizar los medios de pago establecidos, demostrar la veracidad de las operaciones, es decir, probar ante el Fisco que la transacción se realizó efectivamente y con ello la posibilidad de computar el crédito fiscal y la deducción del gasto. Esta es una presunción juris tantum<sup>1</sup>, por lo cual la ley presume la existencia de algún hecho, salvo que se pruebe lo contrario. Sin dudas quien debe probar lo contrario, es decir la existencia de la operación, es el contribuyente, razón por la cual deberá arbitrar los medios autorizados para determinar la veracidad de los hechos.

En este sentido se expidió la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación con fecha 07/02/03 en autos “KOPRUCH ROBERTO.”, pronunció que:

“... la limitación establecida no es rígida, dado que tanto el artículo 8° de la resolución como el 34 de la ley de procedimiento que le sirve de sustento, son categóricos en admitir que en los casos en que los contribuyentes no utilicen los medios de pago o formas de comprobación dispuestos por la AFIP, quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor las deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés de los mismos. Vale decir que ante una comprobación eficaz de realización de las operaciones cuyos efectos se pretende aprovechar, la circunstancia de haberse pagado con dinero efectivo montos superiores a \$ 10.000, no empece a la aplicación de dichos efectos, porque la norma legal admite otras formas de comprobación para justificar la existencia de las negociaciones.”

### **❖ Ley N° 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal**

Síntesis de los temas que legisla:

---

<sup>1</sup> Osorio Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales. Editorial Obra Grande SA. Año 1986

La denominada Ley Antievasión nace a partir de la sanción de la ley 25.345 (B.O 17/11/2000). La misma no se aboca específicamente a legislar sobre medidas tendientes a prevenir la evasión tributaria, más precisamente sobre las limitaciones a las transacciones de dinero en efectivo, como su nombre intenta persuadir al lector. Es sí, una de las denominadas “ley ómnibus” en las que se aprovecha para legislar sobre distintos puntos en cuestión. La ley 25.345 legisla además sobre temas como: sistema de medición de producción primaria; régimen de recaudación de los aportes y contribuciones previsionales; régimen especial para la determinación y percepción de los aportes y contribuciones con destino al Sistema Único de la Seguridad Social para las pequeñas y medianas empresas constructoras; sistema de Identificación Nacional Tributario y Social (SIN-TyS); exportación de cigarrillos y combustibles; impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural; normas referidas a las relaciones laborales y el empleo no registrado y otras disposiciones, que quedarán fuera de análisis para el desarrollo de este trabajo.

Vale recordar que mientras se enviaba el proyecto de ley al Congreso de la Nación, el Poder Ejecutivo pretendió adelantar la vigencia de estas medidas por el decreto 434/00, de necesidad y urgencia, más él no tuvo aplicación práctica.

#### ❖ **Ley Antievasión – Art. 1**

##### ➤ **Soler, Osvaldo y Carricas, Enrique**

En relación a la ley de referencia, Soler y Carricas<sup>2</sup> comentan lo siguiente:

“El artículo 1 de la ley 25.345 establece una ficción legal, por la cual se priva de todo efecto a operaciones (pagos) que pueden verificarse en la realidad, sin admitir al respecto, el aporte de prueba que pueda desvirtuarla. Siguiendo a Pérez de Ayala, la ficción ni falsea ni oculta la verdad real: lo que hace es crear una verdad jurídica distinta de la real.

La ficción legal creada por la ley 25.345 consiste en desinteresarse de la efectiva existencia de algún acto simulado o en fraude de la ley fiscal, al igualar a todas las

---

<sup>2</sup> Soler, Osvaldo, y Carricas, Enrique, “La ley antievasión y la RG 1.547 serán una fuente de conflicto”, artículo publicado en el periódico *Ámbito Financiero* el 15/09/2003

operaciones en un mismo parámetro normativo que entraña una especie de sanción genérica para todos, sean justos o pecadores.

La ley se ubica en un escenario ficticio e indiscriminado en el cual todos los contribuyentes son reales o potenciales evasores y privando de efectos jurídicos a ciertos pagos efectuados con moneda de curso legal.

Es este, precisamente, el punto en donde la ley se sitúa en el extremo opuesto a la presunción de inocencia en la que se ubica nuestra Constitución, al poner ante el intérprete una situación jurídica bien delimitada por la convicción de culpabilidad, lo que la tiñe de ilegítima y , por ello, la hace reprochable.

Con relación al texto del artículo 2, se añade la afectación de principios liminares de la tributación, entre los cuales cabe mencionar al de capacidad contributiva como una derivación del principio de Justicia que pide que la imposición sea proporcional a las capacidades contributivas individuales. En efecto, la imposibilidad de computar como “deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios” a conceptos admitidos como tales por la legislación fiscal, aun estando acreditada la veracidad de las operaciones, coloca al contribuyente o responsable ante la situación de verse sometido a imposición sobre una capacidad económica desvirtuada, en tanto se le impide la posibilidad de acreditar la efectiva realización de la operatoria.

Adviértase que las diferencias que pueda determinar el Fisco con motivo de la aplicación de estas disposiciones, al no estar fundados en manifestaciones de mayor capacidad contributiva sino en la comisión de meras infracciones a deberes formales, no podrían calificar como incremento del impuesto.

En tal contexto, descartada esta calificación, solo cabría encuadrar a dicho ajustes en la categoría jurídica de sanción”.

➤ Humberto Diez, Alberto Coto y Fernando Diez:

En el mismo sentido se pronuncian los autores Humberto Diez, Alberto Coto y Fernando Diez<sup>3</sup> al incluir la impugnación de créditos fiscales (para el caso de pagos superiores a \$ 1.000) dentro de las llamadas “sanciones impropias”.

Los autores se refieren a esta clase de sanciones en los siguientes términos:

---

<sup>3</sup> Diez, Humberto, Coto, Alberto, y Diez, Fernando, “El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional”, Ed. Errepar, Bs As, 2.001, pag. 400 y sig

“En los últimos años, hemos asistido a la incorporación de manera cada vez más frecuente a nuestro sistema tributario de las denominadas sanciones impropias, también conocidas en materia doctrinaria como sanciones virtuales o convencionales.

Tales sanciones podrían ser definidas como castigos que escapan a la clasificación tradicional de penas expuestas en el artículo 5 del Código Penal (privativas de la libertad, inhabilitación o multas) y que, ante determinados incumplimientos de los contribuyentes, se manifiestan de diversa forma buscando en todos los casos un resultado negativo para el mismo.

El término impropias aparece por oposición a las disposiciones de la ley de procedimiento tributario, pues ésta establece un sistema represivo propio para las infracciones en materia tributaria, de lo cual puede colegirse que esta nueva modalidad sancionatoria desnaturaliza las propias disposiciones de la ley de procedimiento tributario. En otros términos, si ya existe un castigo previsto en la ley de procedimiento tributario para cada incumplimiento impositivo, no vemos razón para agregar otro y mucho menos mediante normas que muchas veces revisten rango inferior a la ley”.

#### ❖ Ley Antievasión – Art. 2

##### Consecuencias derivadas de su incumplimiento.

Su letra es lo suficientemente clara para entender que los pagos no efectuados por los medios autorizados taxativamente en el artículo 1, no podrán computar la deducción del gasto para Impuesto a las Ganancias como así tampoco computar los créditos fiscales devenidos de la operación en el caso del Impuesto al Valor Agregado, aún cuando acrediten su veracidad.

Esta presunción determinada al final del párrafo en cuestión, es absolutamente sui generis, por lo que puede llegar a transformarse en una ficción alejada absolutamente de la realidad.

Ello se opone abiertamente a las disposiciones contenidas en las leyes de cada impuesto, las que definen claramente cada uno de los elementos de la obligación tributaria, fijando la forma en que cada tipo de sujeto debe computar sus operaciones.

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

Esta medida aparece como absolutamente arbitraria e inadecuada para nuestro ordenamiento jurídico, por resultar violatoria de derechos constitucionales.

➤ Diputado Balter:

Como bien se expresara en el transcurso del debate parlamentario: "Ahora por ley se pretende decir que una transacción entre dos personas no existe si no se hace con este mecanismo que hoy se propicia crear. Esto es lo mismo que establecer por medio de una disposición legal que todo ciudadano que no se levanta antes de la ocho de la mañana ese día no ha amanecido ni ha vivido, como afirmar mediante una hipotética resolución de la Presidencia de este Cuerpo que todos los legisladores que no bajen por los magníficos ascensores que existen en la Cámara para acceder al recinto, no se los considerará presentes, aunque estemos allí y hayamos accedido por las escaleras, como habitualmente lo hacemos. Vale decir que no se puede estar a favor de algo absolutamente antinatural. Más allá del aspecto jurídico, más allá de la inconstitucionalidad, esto carece de aplicación práctica y no reduce un milímetro la evasión en la Argentina.<sup>4</sup>".

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

Al pretender impedir la demostración de la realidad económica de la operación por parte del contribuyente o responsable, esta disposición se convierte en una presunción absoluta sui generis que, partiendo de un indicio comprobado -la no utilización de algún medio de pago en ella previsto- presume la inexistencia de la operación.

➤ Christensen, Eduardo A.:

Como bien lo señala calificada doctrina: "Se ha creado una presunción *iuris et de iure* de inexistencia, la cual es inadecuada en nuestro sistema jurídico en materia tributaria, ya que si bien puede recurrirse a presunciones para determinar consecuencias fiscales, éstas no pueden ser absolutas, basándose en algo distinto a una realidad fiscal

---

<sup>4</sup> Diputado Balter". Antecedentes parlamentarios. Ley 25.345". Parágrafos 48 y 49. Pág. 600.

demostrable, porque provoca un menoscabo en el patrimonio del contribuyente o responsable atentando su derecho de propiedad y debido proceso<sup>5</sup>.

Pero no es todo, a su vez queda pendiente el análisis quizás de uno de los párrafos más importantes en lo que respecta a la relación Fisco y Contribuyente. Este razonamiento se fundamenta en que el procedimiento de determinación de oficio, produce los efectos que tienden a resguardar el derecho de defensa que posee el contribuyente con el objeto de avalar sus garantías constitucionales. Ante la constatación del incumplimiento de los medios de pago establecidos por la normativa se expide la simple intimación de pago prevista en el artículo 14 de la ley 11683, sin considerar en ningún punto la determinación de la materia tributaria. A este punto, no cabe pensar otra cosa que existe un absoluto desconocimiento real o aparente, por parte de los legisladores y sus asesores de la materia fiscal y sobre todo las formas en que se debe determinar la materia tributaria y de los derechos que le confiere la ley de procedimiento a los contribuyentes.

#### ❖ **Jurisprudencia:**

A continuación se exponen los fallos judiciales más relevantes que serán desarrollados en el apartado “Desarrollo de la investigación”:

- Rappen Automotores S.A. c/ AFIP-DGI. Juzgado Federal de 1ra. Instancia de Río Cuarto. Fecha 13/03/2007.
- Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. TFN, Sala A. Fecha 21/11/2005.
- Epuyén S.A. c/ AFIP. Cámara Federal de Apelaciones de Paraná. Fecha 14/11/2006.
- Tiendas Roxana S.A. c/AFIP-DGI s/Amparo. Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata. Fecha 31/05/2010.

---

<sup>5</sup> Christensen Eduardo A. “ La prohibición del pago en efectivo: el cheque cancelatorio”. PET N° 226. Lexco Fiscal 2001.

- Mera, Miguel Ángel. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Fecha 12/07/2011.
- Emser S.R.L. (TF 33350-I) c/ DGI. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. Fecha 29/08/2013.
- Mera, Miguel Angel. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fecha 19/03/2014.

## **Glosario de términos específicos**

A continuación se enuncian algunos conceptos y definiciones que serán de utilidad para poder comprender el presente trabajo:

➤ **Derecho Tributario:**

Es el conjunto de normas jurídicas que regla la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean éstos impuestos, tasas o contribuciones especiales.

El objeto del Derecho Tributario es obtener por parte del Estado los recursos tributarios para que pueda cumplir con los fines que le compete (satisfacer necesidades públicas por medio de los servicios públicos).

➤ **Autonomía del Derecho Tributario:**

Se ha discutido si el derecho tributario es autónomo en relación a otras ramas del derecho.

El concepto de autonomía dentro del campo de las ciencias jurídicas es equívoco y adolece de una vaguedad que dificulta la valoración de las diferentes posiciones.

La posibilidad de independencias absolutas en el sector jurídico tributario es inviable, por cuanto las distintas ramas en que se divide el derecho no dejan de conformar el carácter de partes de una única unidad real: el orden jurídico de un país, que es emanación del orden social vigente.

Por eso nunca la autonomía de un sector jurídico puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo. La autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto.

El derecho es uno y no hay un legislador por cada especialidad; cuando dicta reglas lo hace para todo el sistema jurídico.

Finalmente, que puede hablarse de una autonomía didáctica y funcional del derecho tributario, pues constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad que funciona concatenado a un grupo orgánico y singularizado que a su vez está unido a todo el sistema jurídico. Su singularismo normativo le permite tener sus propios conceptos e instituciones o utilizar los de otras ramas del derecho, asignándoles un significado diferente.

➤ Relación jurídica-tributaria:

Es el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

Obligación fiscal: Se compone de la deuda tributaria que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos (activos o pasivos) genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

Sujetos: El sujeto activo de la relación es el Estado, pero también puede ser un ente con competencia para recibir el pago.

El sujeto pasivo es el contribuyente pero puede ocurrir que sea un tercero obligado, por ejemplo los agentes de retención.

➤ Realidad económica:

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes.

Cuando los contribuyentes sometan esos actos a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes, se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras jurídicas que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes.

Un caso habitual suele darse cuando se realiza una donación con el fin de encubrir una operación de compraventa, en donde lógicamente se dejará sin efecto la estructura jurídica empleada (donación) y se aplicará la ley tributaria correspondiente a la operación real (compraventa).

➤ Capacidad contributiva:

Es la aptitud para ser gravado, para que se puedan aplicar impuestos sobre una persona. Existen diferentes clases de capacidad contributiva:

- Renta. Ejemplo: Impuesto a las Ganancias.
- Patrimonio. Ejemplo: Impuesto sobre los bienes personales, Patente, Impuesto inmobiliario, etc.
- Consumo. Ejemplo: IVA, impuestos internos, etc.
- Circulación de la riqueza. Ejemplo: Impuesto a los débitos y créditos bancarios, Impuesto a los sellos, entre otros.

➤ Hecho imponible:

Manifestación económica que hace que nazca la obligación tributaria en un impuesto. Es el hecho previsto en la norma jurídica tributaria que, al momento de realizarse, genera una obligación tributaria.

El núcleo estructural del hecho imponible supone la existencia de una manifestación concreta de capacidad contributiva, determinada territorial y temporalmente con precisión.

Ejemplos: en el Impuesto a las ganancias el hecho imponible es la obtención de renta durante el ejercicio fiscal.

➤ Base imponible:

La base imponible es la magnitud que resulta de la medición del hecho imponible.

La base imponible es en definitiva la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto.

Es la aplicación de una unidad de medida que permita transformar el Hecho imponible en cantidades a las que se aplicarán las alícuotas correspondientes, que dará como resultado el importe de impuesto determinado para el correspondiente ejercicio fiscal.

En el Impuesto a las Ganancias, el hecho imponible es la obtención de renta por una persona, pero la base imponible del impuesto es la cuantía de esa renta obtenida por el sujeto. En el Impuesto sobre los bienes personales la base imponible es el patrimonio que pertenece a un sujeto.

➤ Deducciones impositivas:

Son los importes que el contribuyente puede descontar de la ganancia gravada que ha obtenido durante el ejercicio fiscal, lo que hará disminuir la base imponible del impuesto.

➤ Evasión y Elusión fiscal:

Evasión: Maniobras utilizadas por los contribuyentes para evitar el pago de impuestos violando para ello la ley. En la evasión tributaria no se cumple con la ley, lo cual indudablemente es ilegal.

Elusión fiscal: Conductas del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos de esta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no está violando ninguna ley.

➤ Pago según Código Civil:

El artículo 724 del Código Civil, sobre las formas de extinción de las obligaciones, dispone: Las obligaciones se extinguen:

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

Mientras el artículo 725 del mismo Código define al pago del siguiente modo: El pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar.

Novación: El Art. 801 establece que la “novación” es la transformación de una obligación en otra. La novación supone una obligación anterior que le sirve de causa. La novación extingue la obligación principal con sus accesorios, y las obligaciones accesorias.

Compensación: El Art. 818 señala que la “compensación” de las obligaciones tiene lugar cuando dos personas por derecho propio, reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas de una y otra deuda. Ella extingue con fuerza de pago, las dos deudas, hasta donde alcance la menor, desde el tiempo en que ambas comenzaron a coexistir.

Transacción: El Art. 832 dispone que la “transacción” es un acto jurídico bilateral, por el cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas.

Confusión: El Art. 862 establece que la “confusión” sucede cuando se reúnen en una misma persona, sea por sucesión universal o por cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor; o cuando una tercera persona sea heredera del acreedor y deudor. En ambos casos la confusión extingue la deuda con todos sus accesorios.

Renuncia de los derechos del acreedor: El Art. Art. 868 señala que toda persona capaz de dar o de recibir a título gratuito, puede hacer o aceptar la renuncia gratuita de una obligación. Hecha y aceptada la renuncia, la obligación queda extinguida.

Remisión de la deuda: El Art. 877 dispone que habrá “remisión de la deuda”, cuando el acreedor entregue voluntariamente al deudor el documento original en que constare la deuda, si el deudor no alegare que la ha pagado. Siempre que el documento original de donde resulte la deuda, se halle en poder del deudor, se presume que el acreedor se lo entregó voluntariamente, salvo el derecho de éste a probar lo contrario (es la condonación parcial o total de la deuda).

Imposibilidad del pago: Finalmente, la obligación puede extinguirse por la “imposibilidad del pago”. Conforme al Art. 888 del Código Civil la obligación se extingue cuando la prestación que forma la materia de ella, viene a ser física o legalmente imposible, sin culpa del deudor (caso fortuito o fuerza mayor)

# **Diseño Metodológico**

## DISEÑO METODOLÓGICO

### Universo:

El universo de análisis está compuesto por toda la normativa y jurisprudencia existente vinculada al tema de investigación.

### Unidad de análisis:

La unidad de análisis es cada una de las normativas y fallos judiciales vinculados al tema de investigación.

### Modelo rector de la investigación: Cualitativo

### Tipo de investigación: Exploratoria - Descriptiva

Esta investigación es de tipo *exploratoria* y *descriptiva* debido a que se buscará analizar las diferentes normativas, así como también la jurisprudencia existente, con el fin de determinar qué sucede en aquellos casos en que siendo real la operación, el contribuyente se ve impedido a computar las correspondientes deducciones impositivas por el simple hecho de no cumplir con los medios de pago autorizados por la Ley Antievasión.

### Fuente de investigación: Secundaria

La fuente de investigación es *secundaria* puesto que deberemos realizar el estudio bajo la luz del grupo de normativas que regula lo vinculado al tema en cuestión.

### Fuentes de datos:

#### Marco legal:

- Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683
- Ley Antievasión N° 25.345
- Resolución General AFIP N° 1547/2003

- Nota Externa AFIP N° 7/2005

Fallos judiciales:

- Miguel Pascuzzi e Hijos SA. TFN, Sala A. Fecha 21/11/2005.
- Rappen Automotores SA c/ Afip s/ acción declarativa de certeza. Medida Cautelar. Juzgado Federal de Rio Cuarto. Córdoba. Fecha 16/12/2003.
- Epuyen S.A. c. Administración Fed. de Ingresos Públicos. Cámara Federal de Apelaciones de Paraná, 14/11/2006.
- Tiendas Roxana S.A. c/AFIP-DGI s/Amparo, Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, 31/05/2010.
- Mera, Miguel Ángel. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Fecha 12/07/2011.
- Emser S.R.L. (TF 33350-I) c/ DGI. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. Fecha 29/08/2013.
- Mera, Miguel Angel. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fecha 19/03/2014.

Fecha estimada de finalización del trabajo: Septiembre 2014

# **Desarrollo de la** **Investigación**

### **III) Desarrollo de la Investigación**

#### **a) Análisis Art. 34 de la Ley 11.683**

Por medio de este artículo se está delegando en el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) la facultad de establecer determinados medios de pago de utilización obligatoria para la cancelación de operaciones de compra. Para el caso de que el contribuyente omita cumplir con esta exigencia se permite condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y otros conceptos, en tanto acrediten la veracidad de las operaciones de que se trate. Es decir que se está delegando en la administración una facultad clara y precisa, dándole al contribuyente la posibilidad de demostrar la verdadera situación de las operaciones. Se busca evitar que se computen créditos y deducciones inexistentes, pero siempre respetando las garantías de las personas que realizaron las operaciones realmente, o de buena fe.

## **b) Análisis Art. 1 Ley Antievasión**

En el mes de Noviembre del año 2000, se publica en el boletín oficial la Ley 25.345, llamada “de Prevención de la Evasión Fiscal”.

### Alcance del término “pago” en la Ley Antievasión

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

Se modifica de modo significativo el principio general que fija el artículo 724 del Código Civil, en cuanto a considerar al pago un modo extintivo de las obligaciones.

A partir de la sanción de esta ley, dicho pago, para reunir carácter cancelatorio, está condicionado a su realización mediante la utilización de determinados medios (cheque, depósito bancario, tarjeta de débito/crédito, etc. pero no dinero en efectivo), pues de lo contrario no surtirá efectos entre las partes ni frente a terceros, es decir, carecerá de efectos jurídicos, conforme establece el Art. 1 de la Ley Antievasión.

Analizamos a continuación sus aspectos más relevantes:

#### **a) Negocio jurídico.**

Vale destacar una zona importante que ha sido limitada por la RG 1.547 AFIP y que no coincide con lo legislado a través de la ley 25.345.

Dicha resolución acota el alcance de las disposiciones de la ley 25345 a las operaciones que los contribuyentes realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, mientras que la Ley Antievasión refiere a pagos totales o parciales superiores a un importe determinado, sin especificar el negocio jurídico que diera nacimiento a las obligaciones pendientes de cancelación.

*RG 1547 - “Artículo 1 - El cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que prevé el artículo 2º de la Ley Nº 25.345 —Ley de Prevención de la Evasión Fiscal— y sus modificaciones, originado por las operaciones que los contribuyentes o responsables realicen en su carácter de compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios, queda condicionado a la utilización de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se disponen en el artículo 1º de la citada ley...”*

**b) Concepto que integran el monto de \$ 1.000.-**

La cuestión aquí planteada surge de la RG 1547, que en su artículo 4° señala:

*“Artículo 4°.- El monto establecido en el artículo 1° de la Ley N° 25.345 -Ley de Prevención de la Evasión Fiscal- y sus modificaciones, comprende los tributos (nacionales, provinciales, municipales y del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires) que gravan la operación y, en su caso, las percepciones a que la misma estuviera sujeta.*

*Asimismo, no se computarán las retenciones de tributos que corresponda practicar, las compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que por cualquier concepto disminuya el importe aludido en el párrafo anterior”.*

**c) Pagos totales o parciales.**

La ley 25345 indica que están comprendidos los “pagos totales o parciales”.

La ley Antievasión habla de pagos totales o parciales, es decir, lo que toma en cuenta es que la "operación" no sea superior a \$1.000. Si la Factura es mayor a \$1.000, aunque los pagos sean parciales, está claro que corresponde pagar por otros medios distintos al efectivo.

De modo que si se fracciona una factura con el fin de realizar pagos parciales inferiores a \$ 1.000.- en dinero en efectivo, pero la operación es la misma, también se estaría incumpliendo con la ley.

**d) Medios de pago autorizados.**

➤ Depósitos en cuentas de entidades financieras

- Depósitos en efectivo:

Se admite el pago a proveedores en efectivo cuando se abone a través del depósito en cuenta bancaria.

➤ Giros o transferencias bancarias

➤ Cheques o cheques cancelatorios

- Cheques de terceros:

Encuadra perfectamente dentro de las limitaciones establecidas por el Art. 1 de la Ley 25345 como medio de pago autorizado para realizar pagos a proveedores, siendo procedente el cómputo de deducciones impositivas que deriven de esta operación.

- Cheque cancelatorio:

Es un instrumento emitido por BCRA y constituye por sí mismo un medio idóneo para la cancelación de las obligaciones de dar sumas de dinero, teniendo los mismos efectos que los previstos para dichas obligaciones en el Código Civil.

➤ Tarjeta de crédito, compra o débito

- Tarjeta de compra:

Tarjeta emitida por una entidad comercial a nombre de una persona y que permite a ésta abonar las compras en todos los establecimientos de dicha entidad sin necesidad de llevar dinero en efectivo. Dependiendo de la entidad que sea, la tarjeta de compra puede funcionar como una tarjeta de débito que carga en la cuenta del titular la compra realizada en el momento, o como una tarjeta de crédito que permite aplazar el pago de la compra a un momento posterior.

➤ Factura de crédito

En todo contrato en que alguna de las partes está obligada en virtud de aquél, a emitir factura o, en su caso, documento equivalente, y que reúna determinadas características que a continuación se indican, deberá emitirse, junto con la factura o documento equivalente, según corresponda, un título valor denominado "Factura de crédito", cuando:

a) Se trate de un contrato de compraventa o locación de cosas muebles o de servicios o de obra.

b) Se convenga entre las partes un plazo para el pago del precio superior a los TREINTA (30) días contados a partir de la fecha de emisión de la factura o, en su caso, documento equivalente.

El vendedor o locador puede transmitir la factura de crédito por vía de endoso.

➤ Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional

**e) Medios de pago: Exclusiones.**

➤ Pagos en especie

Se excluyen de las limitaciones establecidas por la Ley 25345 todo pago en especie, siendo procedente el cómputo de deducciones impositivas por operaciones canceladas de esta forma.

*“Código Civil - Del pago por entrega de bienes:*

*Art. 779. El pago queda hecho, cuando el acreedor recibe voluntariamente por pago de la deuda, alguna cosa que no sea dinero en sustitución de lo que se le debía entregar, o del hecho que se le debía prestar”.*

Por ello, está fuera de los obligados por el Art. 1° de la Ley 25345.

➤ Títulos públicos

Se excluyen de las limitaciones la entrega de Títulos de la Deuda Pública Nacional (Lecop) y Provincial (Patacón, Cecacor, Lecor, etc.) como lo define el Art. 779 del Código Civil.

Pagar con Títulos Públicos (Lecops y Patacones, entre otros) no constituye estrictamente un pago sino que se trataría de "daciones en pago", que no están comprendidos en la norma del artículo 1 de la ley 25345, sino, en todo caso, caen en el ámbito operativo del artículo 34 de la ley 11683.

En la causa “Miguel Ángel Pascuzzi”, el Tribunal habilitó la prueba ofrecida por el contribuyente atento a que los pagos se efectuaban con Títulos Públicos, de manera tal que, en su opinión, no encuadraban en la ley 25345.

➤ Pagos en expedientes judiciales

También quedan fuera del alcance de la Ley 25345 los pagos en efectivo que fueran realizados por ante un Juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan. Se omitió mencionar a los Jueces de la Ciudad de Buenos Aires.

Además la RG 1547 restringió la limitación impuesta por la ley 25345 a “los compradores de bienes muebles, locatarios o prestatarios...”

➤ Pago de impuestos en efectivo

Quedan fuera del alcance de las limitaciones establecidas por la ley 25345.

➤ Compra de inmuebles

La RG 1547 restringió la limitación impuesta por la ley 25345 a “los *compradores de bienes muebles*, locatarios o prestatarios...”

En tal sentido, no queda alcanzado por la ley 25345.

➤ Aportes dinerarios en la constitución de sociedades

El aporte dinerario al constituir una sociedad debe conservar esa entidad, por cuanto toda entrega diversa, sean valores, cheques, documento de crédito o papeles y letras bancarias, desde el punto de vista societario consisten en aportes caracterizados como “no dinerarios”, y como tales tienen un régimen diferente de aportación, en tanto que deben integrarse totalmente, en un 100 %, y no hasta el 25 % como admite la ley, en tanto sea dinero. De todos modos, a los fines prácticos, el depósito en los Bancos oficiales da por superada, definitivamente, la cuestión.

➤ Donaciones en efectivo

La donación de dinero consiste en la transferencia gratuita de libre voluntad de una persona a otra de la propiedad de una cosa. En tal supuesto, desde ya, no existe pago de ninguna prestación pendiente ni cancelación de obligaciones preexistentes.

En tal sentido, queda fuera del alcance la ley 25345.

**f) Sujetos. Sanciones.**

El Art. 2 de la ley 25345 dispone que los pagos que no sean efectuados a través de los medios autorizados, no podrán ser computados impositivamente por el “comprador”.

Es decir, que el “vendedor” no tiene sanción ya que no existe infracción por su parte, cuando recibe en efectivo importes superiores a \$ 1.000.-

### **c) Análisis Art. 2 Ley Antievasión**

#### Simple intimación de pago – Art. 14 Ley 11.683

En el caso de que el contribuyente realice compras superiores a \$ 1.000.-, sin respetar los medios de pago enumerados en el art. 1° de la Ley Antievasión, la AFIP puede, y debe, realizar una simple intimación administrativa de los importes de deducciones y de créditos fiscales que dicha operación produjo.

En caso de falta de pago de la intimación, se pasa directamente a la ejecución de la deuda. En ningún momento se permite que el contribuyente sea oído, y justifique la veracidad de la operación en cuestión.

Establece de esta manera una presunción absoluta respecto a la ilegitimidad de los créditos y deducciones intimados. Solamente se le brinda la posibilidad de pagar el importe determinado y, en caso de que disponga de los medios necesarios, inicie la llamada “Acción de Repetición”, establecida en el art. 69 de la LPF, que consiste en solicitar a la administración la devolución de los importes pagados.

#### Presunciones.

Creación de una presunción absoluta. ¿También una ficción?

A través del primer párrafo del art. 2 de Ley 25.345 se está creando una presunción legal absoluta, que no admite prueba en contrario, al disponer que en los casos en que no se utilicen los medios de pago contemplados en el artículo 1°, se impedirá el cómputo de los efectos tributarios derivados de las operaciones en cuestión, aun cuando los contribuyentes y responsables acrediten la veracidad de las mismas.

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

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

Al pretender impedir la demostración de la realidad económica de la operación por parte del contribuyente o responsable, esta disposición se convierte en una presunción absoluta sui generis que, partiendo de un hecho comprobado (la no utilización de algún medio de pago en ella previsto), presume la inexistencia de la operación.

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

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

Las presunciones surgieron como una necesidad en el ámbito formal del derecho tributario, como un instrumento probatorio, o que facilitaba los medios de prueba.

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

En muchas ocasiones, las presunciones legales absolutas, por sus consecuencias, encubren verdaderas ficciones.

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

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

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

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

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

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

#### **d) Fallos judiciales.**

A continuación presentamos un análisis de las causas judiciales más relevantes, donde veremos diferentes posturas y opiniones, llegando en algunos casos a resoluciones que, como mínimo, llaman la atención:

#### **❖ Rappen Automotores S.A. c/ AFIP s/ Acción Declarativa de Certeza. Medida Cautelar. Juzgado Federal de Rio Cuarto. Córdoba. Fecha 16/12/2003.**

##### El caso:

La firma actora dedujo una acción declarativa de inconstitucionalidad, en el marco de lo dispuesto en el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, cuyo objeto era que la declaración de inconstitucionalidad de la resolución general (AFIP) 1547, que derogó la resolución general (AFIP) 151, estableció un nuevo régimen reglamentario vinculado con los modos de pago válidos para hacer procedente el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente. A dicha demanda, el contribuyente adhirió al pedido de una medida cautelar de no innovar, a fin de que la Administración Tributaria demandada se abstuviera de iniciar o proseguir cualquier tipo de reclamo, administrativo o judicial, derivado de diferencias en los impuestos a las ganancias y al valor agregado que pudieran surgir de la aplicación del citado régimen reglamentario. En el caso, la posibilidad del cómputo se refería a créditos fiscales en el impuesto al valor agregado y a deducciones en el Impuesto a las Ganancias provenientes de la adquisición de vehículos automotores a consumidor final.

##### La sentencia:

El Juez interviniente dicta una sentencia interlocutoria por la que concede la medida cautelar solicitada, con fundamentos que merecen este comentario. Efectivamente, en lo más relevante, expresa, con referencia a la verosimilitud del derecho, que: "...como expresamente lo consigna, sobresalen, en la especie, numerosa profusión de normas, muchas de ellas contradictorias entre sí. Verbigracia, aparece, 'prima facie', como irrefutable que, hasta la entrada en vigencia de la resolución general (AFIP) 1547, se encontraba en vigor la resolución general (AFIP) 151, la que fuera dictada a la luz de la normativa prevista en el artículo 34 de la ley 11683 (t.o. vigente)". Recuerda, a

continuación, que dicha norma establece la admisión de prueba en contrario, respecto de la veracidad de las operaciones cuestionadas por no haber recurrido, para su cancelación, a los medios de pago establecidos por el Organismo Fiscal. Además, concluye que existe una aparente colisión normativa, en cuanto a que la resolución general (AFIP) 1547 pretende reglamentar el texto de la ley 25345, denominada "ley antievasión", "...siendo que, entre otras disposiciones, el Organismo Fiscal limitó, a través de la mentada resolución general (AFIP) 1547, las distintas formas de emisión de los cheques comunes, o cheques de pago diferido (contempladas en el art. 6, L. 25345), estableciendo restricciones no contempladas en la ley antievasión que exceden el marco de sus disposiciones". Agrega el Juzgado que, en principio, "...surge claro de la ley 25345 y sus modificatorias, que no le otorgan al Organismo Recaudador facultades reglamentarias, máxime teniendo en consideración que la propia ley antievasión, en su artículo 11, establece que la Autoridad de Aplicación de dicha norma es el Banco Central de la República Argentina". Se refiere luego el interlocutorio a que la propia ley 25345 parece exceder el marco estrictamente fiscal para avanzar sobre normas del derecho de fondo, modificando cuestiones atinentes al Código Civil; concluye respecto de esta cuestión que, por seguir vigente el artículo 34 de la ley 11683, pese a la modificación introducida por la ley 25795, se mantiene el derecho de producir prueba acreditante de las operaciones efectuadas o concluidas con medios de pago diferentes. El resto de la sentencia se refiere al peligro en la demora, aceptando que éste existe en el caso concreto. Esto, sumado al hecho de que no se percibe perjuicio actual a la renta fiscal, hace que se decida conceder la medida cautelar.

#### Comentarios finales:

En su oportunidad, el dictado de la resolución general (AFIP) 1547 suscitó fundadas críticas de la doctrina que el fallo resume perfectamente; críticas que podrían, por otra parte, extenderse a la ley 25345, llamada "ley antievasión", por lo que bien señala el Magistrado, en cuanto avanza sobre las relaciones propias del derecho privado y sobre la autonomía de la voluntad como pilar de las convenciones. Cabe recordar que la cuestionada resolución general padece de un vicio de legitimidad serio, cual es que ha sido dictado por la Administración Federal de Ingresos Públicos sin tener facultades para ello, como bien lo destaca la sentencia en análisis, amén del exceso de reglamentación que, en orden de segunda importancia, incurre el reglamento, al restringir indebidamente los límites señalados por la ley.

A nuestro juicio, la Administración Federal de Ingresos Públicos, al dejar sin reglamentación al artículo 34 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.), con la derogación de la resolución general (AFIP) 151 y su reemplazo por la resolución general (AFIP) 1547, que reglamenta la ley 25345, debe haber pretendido quitarle vigencia a la norma de la ley de procedimiento, sin advertir que ésta es inmediatamente operativa en cuanto al ejercicio del derecho de defensa.

En suma, pensamos, al respecto, que el artículo 34 de la ley citada mantiene su plena vigencia en cuanto a la posibilidad de probar en contrario, pese al dictado de la ley general, denominada "ley antievasión". Esta interpretación es derivación congruente y lógica de la plena vigencia del principio de legalidad en materia tributaria, conforme con aquello que la Administración no puede exigir otros tributos que los establecidos en la ley y en su justa medida.

❖ **Miguel Pascuzzi e Hijos S.A. TFN, Sala A. Fecha 21/11/2005.**

El caso:

La firma actora presenta una apelación por la determinación en el impuesto al valor agregado por períodos fiscales del año 2002 y 2003. Hasta aquí la postura del TFN era la enunciada precedentemente, pero la Sala A cambia su postura en fallo dividido.

Vale destacar que la AFIP planteó la excepción de incompetencia como cuestión de previo y especial pronunciamiento ya que sostiene que el TFN no posee competencia para someter a fallo cuestiones derivadas por ajustes provenientes de la ley 25345 ya que no se encuentra taxativamente previsto en el artículo 159 de la ley de procedimiento fiscal.

Como síntesis introductoria al pronunciamiento del TFN, los autos llegan a la sala A por proceder a impugnarse los créditos fiscales determinados, con sustento en la aplicación de la ley 25345 de antievasión, y se intima el ingreso de los saldos de las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado. La recurrente presentó las declaraciones juradas en el impuesto al valor agregado, con saldos a su favor sin deuda sobre el impuesto, concluyendo que los saldos a favor expuestos en las declaraciones juradas no se corresponden con los importes intimados. Desconoce, por ende, el origen de dichos saldos, los cuales -entiende- no derivan de sus declaraciones juradas que hasta la fecha no fueron impugnadas.

La postura de Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.:

Sostiene que el Fisco omitió otorgar la vista que establece el artículo 17 de la citada ley de rito, privándosele de la posibilidad de ejercitar su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejercitar su derecho de defensa que asegura el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Afirma que habiendo pagado con títulos públicos (Lecops y Patacones, entre otros) no son estrictamente pagos sino "daciones en pago", que no están comprendidos en la norma del artículo 1 de la ley 25345, sino, en todo caso, caen en el ámbito operativo del artículo 34 de la ley 11683.

Expresa que la ley 25345 es una ley de índole general que pese a que tiene vigencia posterior a la ley 24765 que introdujo el texto actual del artículo 34 de la ley 11683, no es derogatoria de esta última, porque se trata de una ley especial aplicable solamente en

materia impositiva y con referencia a la existencia de base imponible y no a la acreditación de pagos. Finalmente ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

El fallo: lineamientos importantes.

En voto coincidente del Dr. Ignacio Josué Buitrago y del Dr. José Eduardo Bosco, se pronunciaron que la cuestión sometida a consideración del Tribunal Fiscal de la Nación versa sobre un procedimiento llevado a cabo por el Organismo Fiscalizador, que debe ser considerado una determinación de oficio, más allá de la forma del acto dictado en su consecuencia y por lo tanto apelable de conformidad con lo prescripto por el artículo 159 de la ley procedimental, por lo que corresponde declarar la competencia al Tribunal Fiscal de la Nación en estas actuaciones.

La sanción de la ley 25345 no implica la derogación del artículo 34 de la ley procedimental, ya que este último está concebido en términos más amplios que la referida ley, en cuanto a los requisitos que pudieran exigirse a contribuyentes y responsables, y no se agota en la utilización de determinados medios o procedimientos de pago, sino que asimismo se refiere "otras formas de comprobación de operaciones".

El artículo 2 de la ley 25345 crea una presunción absoluta -en rigor, una ficción- que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos en su artículo 1 acreditar la veracidad de las operaciones. Ello implica, de un lado, un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no permitir, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas. Más de otro, ello indudablemente puede conducir a desconocer el principio de rango constitucional de equidad, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica-, puede implicar una carga tributaria manifestada, en definitiva, como un incremento de la tasa efectiva del impuesto, consecuencia que derivará al no admitirse la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito, maguer la veracidad de las operaciones.

Con esos fundamentos ambos vocales votan por rechazar la excepción de incompetencia interpuesta por la AFIP y rechazan la excepción de nulidad de las actuaciones promovida por la actora.

Por su parte, el tercer integrante de la Sala A, Dr. Ernesto Carlos Celdeiro dijo que; se observa una colisión entre lo normado por el artículo 34 de la ley 11683 y el artículo 2 de la ley 25345, de la cual debe interpretarse que la primera norma prevalece por sobre la segunda, en base al "principio de especialidad", pues aquella disposición permite el pleno

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

Si bien la Administración Federal de Ingresos Públicos eliminó la reglamentación del artículo 34 de la ley procedimental, con la derogación de la resolución general 151 y su reemplazo por la resolución general 1547, ello no conlleva a la inoperabilidad del mencionado plexo legal en cuanto al ejercicio del derecho de defensa. El Fisco Nacional, al no permitirle al contribuyente acreditar la autenticidad de sus operaciones, ha vulnerado la garantía del debido proceso, en tanto ha cercenado el derecho a ofrecer y producir prueba.

Al concluirse que el acto recurrido es una determinación de oficio, el mismo es nulo en tanto se omitió otorgar la vista que establece el artículo 17 de la ley de rito, privándose de la posibilidad de ejercitar al contribuyente su derecho a disponer de la garantía del debido proceso y ejecutar su derecho de defensa que regula el artículo 17 de la Constitución Nacional.

Por su parte el voto del Dr. Celdeiro expone coincidencia en cuanto a rechazar la excepción de incompetencia opuesta por la Representación Fiscal y declarar la nulidad del acto apelado.

#### La sentencia:

Cabe reconocer la importancia de las sentencias de la Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, en la causa "Miguel Pascuzzi e Hijos SA", del 14/10/2004 y 21/11/2005 donde reconoció, en primer término, su competencia para proceder a evaluar ajuste derivados de la ley 25345, aun cuando el mismo artículo 2 de la ley 25345 establece que para exigirle el impuesto al contribuyente el Fisco no está obligado a dictar una determinación de oficio, sino que le basta con una simple intimación.

En la segunda causa citada, dicho Tribunal señaló que, si bien no podía manifestarse sobre la objeción constitucional de esa norma en virtud de la prohibición establecida en el artículo 185 de la ley 11683, habilitó la prueba ofrecida por el contribuyente atento a que los pagos se efectuaban con títulos (Patacones, Lecops y otros) de manera tal que, en su opinión, no encuadraban en la ley 25345.

**❖ Epuayén S.A. c/ AFIP. Cámara Federal de Apelaciones de Paraná. Fecha 14/11/2006.**

El caso:

La empresa compra pescado de río directamente a los pescadores y le resulta de cumplimiento imposible efectuar el pago por circuito bancario.

Ante la solicitud de recupero del IVA por exportaciones, la DGI comprobó la existencia de pagos en infracción al artículo 2 de la ley 25345 por lo que le impugnó los gastos en el impuesto a las ganancias, del ejercicio 2003, intimándola conforme al artículo 14 de la ley 11683.

La empresa recurre a la justicia por vía del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación -acción meramente declarativa- a fin de que se declare la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345, por verse afectados sus derechos de propiedad, de defensa y del debido proceso.

El juez de Primera Instancia rechazó el reclamo por lo que el contribuyente recurrió a la Cámara Federal.

La sentencia:

El Tribunal de Alzada consideró en primer término que la declaración de inconstitucionalidad de una ley constituye la "última ratio" a la que corresponde acudir, es decir, que es un recurso extremo del orden jurídico que debe usarse con suma cautela.

Señala al respecto que el artículo 2 de la ley 25345, al no admitir prueba en contrario en lo que respecta a la realidad de la operación cuando se hacen pagos en efectivo por un valor mayor a \$ 1.000, se contrapone a lo previsto en el artículo 34 de la ley 11683 que, si bien también condiciona la deducción, a que se hayan utilizado determinados medios de pago, admite que los contribuyentes que no los cumplimenten puedan probar que las operaciones efectivamente se han realizado.

Teniendo en cuenta las normas de la ley 11683, que en su artículo 2 consagra la prevalencia de la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico, advierte que esa norma es aplicable tanto sea a favor del Fisco como del contribuyente.

Por ello, la ley 25345 cuyo artículo 2 se contradice con lo dispuesto por el artículo 34 de la ley 11683, impidiendo la prueba de la verdad, resulta inconstitucional, en cuanto expresa "aun cuando éstos acrediten la veracidad de las operaciones".

### Comentarios finales:

La declaración de inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345 efectuado por la Cámara es muy importante y si bien, seguramente, no va a tener trascendencia hasta que se expida la Corte Suprema de Justicia por cuanto el Fisco no dejará de aplicarla hasta ese momento, indica un camino correcto en cuanto da prevalencia a la razón frente al sin sentido en que incurrió el legislador al aprobar dicha norma. Por otra parte, es indudable que si el mismo legislador al introducir modificaciones en el artículo 34 de la ley 11683 con posterioridad al dictado de la norma controvertida, sin alterar la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones cuando no se utilizan los medios de pagos contemplados, está reconociendo la validez de este texto por encima de la norma de la ley 25345. Por ello, la mera interpretación de las normas habilitaría admitir la prueba aportada por el contribuyente que justifica la realización efectiva de esas operaciones.

La sentencia de la Cámara marca un auspicioso avance de la Justicia al respecto. Queda entonces esperar la definición que sobre el tema efectuará el Máximo Tribunal.

**❖ Tiendas Roxana S.A. c/AFIP-DGI s/Amparo. Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata. Fecha 31/05/2010.**

Fue resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones de Mar del Plata el 31/5/2010.

El caso:

Se trató de una empresa que realizó pagos no empleando los medios enumerados por el artículo 1 de la ley antievasión, razón por la cual la AFIP la intimó a la cancelación de las diferencias resultantes en virtud de lo establecido en el artículo 2 de la mencionada ley.

En esta causa, la Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata admitió la acción de amparo interpuesta por el contribuyente, declarando la inconstitucionalidad del art. 2° de la Ley 25.345. Esto, en cuanto impide acreditar la veracidad de las operaciones realizadas, a fin de posibilitar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios en interés del contribuyente. Resolvió también que debe prevalecer el art. 34 de la Ley 11.683, el que sí permite tal acreditación.

Se trata de un fallo en el cual resultó vencedora la contribuyente, quien contó con el patrocinio letrado del especialista local Dr. Carlos Alberto Berges. Contra lo sentenciado, el Fisco Nacional interpuso recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Con pocas palabras, la CSJN desestimó el recurso interpuesto, siendo éste una gran novedad.

En consecuencia, quedó firme lo previamente resuelto por la Cámara marplatense.

Fundamentos de la sentencia:

Del mismo podemos destacar los siguientes fundamentos que dieron origen a la sentencia que declara la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345 y ordena a la AFIP que proceda respecto de la actora, conforme a las disposiciones del artículo 34 de la ley 11683:

1) “Corresponde recordar el principio de especialidad en virtud del cual una ley posterior no deroga a una ley anterior y especial en la materia aun cuando ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquella y aún, cuando ambas estén vigentes.”

2) “Asimismo debe tenerse presente que el artículo 2 de la ley 11683 propugna la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible, busca la determinación de

la verdad jurídica objetiva con correlato en la realidad económica y capacidad contributiva del contribuyente.”

3) Se trae a colación conceptos vertidos en un fallo anterior con sentencia en igual sentido: “Epuén SA c/AFIP-DGI s/acción de inconstitucionalidad”: “El alcance de las leyes impositivas debe determinarse computando la totalidad de las normas que la integran, para que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con las reglas de una razonable y discreta interpretación. La interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significación económica, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal...”.

4) Al referirse a que el juez de Primera Instancia ha incurrido en un error al interpretar las normas en juego, se pone de relieve que si bien es cierto que la ley 11683 contempla un régimen propio de declaración jurada de posible determinación de oficio, no ha tenido en cuenta el a quo que el artículo 2 de la ley 25345 remite al artículo 14 de la ley 11683 y que ello impide utilizar el mecanismo establecido por los artículos 16 y siguientes del mismo cuerpo legal para impugnar la declaración jurada. El doctor Tazza dice en su voto “como puede apreciarse, la norma en cuestión impide utilizar el mecanismo establecido en los artículos 16 y siguientes del mismo cuerpo legal para impugnar la declaración jurada. En consecuencia, considero que asiste razón al apelante cuando manifiesta que no existe otra vía más idónea que el amparo para atender a su derecho”.

5) La accionante sostiene que el artículo 2 de la ley 25345 configura una presunción iure et de iure que lesiona los derechos de raigambre constitucional tales como el derecho de defensa en juicio y las garantías del debido proceso.

6) Luego de comparar los textos contrapuestos del artículo 2 de la ley antievasión con lo dispuesto por el artículo 34 de la LPT, destaca que el primero dispone que los pagos no realizados de acuerdo con el artículo 1 “tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones”. En cambio en el artículo 34 de la LPT se indica que quienes no utilicen los medios de pago enumerados en el artículo 1 de la ley 25345 quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos antes indicados. Al respecto acota el doctor Tazza: “Ello determina que en el caso de autos exista una colisión entre dos normas que regulan una misma materia”.

7) Por ello el mismo expresa: “Me encuentro entonces frente dos sistemas distintos de determinación de deuda tributaria que chocan entre sí: por un lado, el que establece el citado artículo 2 de la ley 25345, que cercena la posibilidad de acreditar la veracidad de las operaciones efectuadas; y por otro, el que tiene su génesis en el artículo 34 de la ley 11683 e impone al contribuyente la obligación de acreditar la veracidad de las operaciones”.

8) Se destaca que el artículo 34 de la ley 11683 debe prevalecer sobre lo establecido por el artículo 2 de la ley 25345 en virtud de que una ley posterior no deroga a una anterior y especial de determinada materia.

9) Los párrafos finales del voto del doctor Tazza serán transcritos literalmente para no distorsionar su rico contenido conceptual: “Pero no solo la garantía de defensa en juicio se ve lesionada por el artículo en análisis, el derecho de propiedad y principio de legalidad en materia fiscal también se ven comprometidos (arts. 4, 75, 17 y 18,CN). En efecto, el cercenamiento de la facultad de probar la autenticidad de las operaciones conduce inevitablemente a desconocer el principio de rango constitucional de capacidad contributiva, pues esa imposibilidad -en términos de realidad económica- puede derivar en una carga tributaria manifiesta, que se traduce en un incremento de la tasa efectiva del impuesto como consecuencia de que no se admite la deducibilidad de un gasto o la utilización de un crédito fiscal que no se ajuste a los recaudos establecidos en el artículo 1 de la ley 25345. En otras palabras, la aplicación del artículo segundo de la ley antievasión podría derivar en la determinación de obligaciones irreales que afecten en forma grave el derecho de propiedad del contribuyente”.

#### La sentencia:

En palabras del Dr. Tazza:

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

❖ **Mera, Miguel Ángel. Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V. Fecha 12/07/2011.**

El caso traído a análisis proviene precisamente de un ajuste de materia imponible conforme lo estipulado por el artículo 2 de la Ley Antievasión N° 25345.

La postura del TFN:

El TFN había revocado determinaciones de la Dirección General Impositiva, en tanto el Fisco había basado su pretensión en tal normativa y entendido que dicho precepto contradice lo dispuesto en el ya referido artículo 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11683.

La conclusión del TFN fue que esta última normativa (art. 34 LPT) debe prevalecer sobre aquélla, en virtud de que constituye una ley especial que regula la materia y establece específicamente lo relativo al procedimiento tributario y los medios de prueba de los que puede valerse el contribuyente. Por su parte, la Ley 25345 refiere en forma general a la prevención de la evasión tributaria, cuya utilización permite considerar de manera indiciaria la falta de existencia de una operación determinada y no la presunción “iure et de iure” de que las operaciones en cuestión nunca se habían realizado.

El TFN se había declarado competente sosteniendo que, si bien en el artículo 2 de la ley 25345 se le permite al Fisco reclamar directamente las diferencias correspondientes en los términos del artículo 14 de la Ley 11683 (simple intimación de pago), los actos administrativos cuestionados equivalían a una verdadera determinación administrativa de los impuestos, en tanto se referían a la configuración y medida efectiva de la materia imponible relativa a cada uno de los impuestos involucrados.

Agrega el TFN, que las leyes no deben ser interpretadas de manera literal y que, de acuerdo con el principio de la capacidad contributiva y de la verdad material, no correspondía que el Fisco determinara la materia imponible tal como si los gastos impugnados nunca hubieran sido efectivamente realizados; es decir, haciendo abstracción de las ganancias realmente obtenidas por el contribuyente y de lo pagado por éste a sus proveedores en concepto de impuesto al valor agregado. En tal sentido, aclaró que una cosa era considerar a la falta de pago por alguno de los medios expresamente previstos en la ley 25345 como un indicio que permita poner en duda la veracidad de las operaciones, y otra muy distinta es presumir, sin admitir prueba en contrario, que tales

operaciones nunca se habían realizado, negando el cómputo de los gastos pagados de esa manera.

Expresó que en el informe final que produjo la inspección, los inspectores señalaron que no existían elementos para concluir en la inexistencia de las operaciones, y que los peritos habían analizado cada una de las compras y sus registraciones en los libros del impuesto al valor agregado (IVA), así como los números de facturas y recibos correspondientes.

#### La postura del Fisco:

Contra esa sentencia el Fisco apeló, en razón de considerar que el TFN carece de competencia para entender en las apelaciones dirigidas contra las resoluciones administrativas recurridas, ya que fueron dictadas conforme lo ordena el artículo 14 de la ley de rito (simple intimación de pago).

Con relación a la cuestión de fondo, sostuvo que lo dispuesto en el artículo 2 de la ley 25345 tiene el carácter de ley especial con respecto a la normativa señalada de la ley 11683 y argumentó que, conforme antigua jurisprudencia, las leyes deben ser interpretadas evitando darles un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyéndose unas por las otras, y adoptando como verdadero el sentido que –en la medida de lo posible- las concilia y deja a todas con valor. Así, manifiesta en su apelación que la exigencia de que el contribuyente cumpla con determinados deberes formales no puede traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los impuestos, y define la forma y cuantía de los respectivos hechos imposables.

Señala que el vocal que votó en disidencia afirmó que el artículo 2 de la ley 25345 viene a integrar las leyes de impuestos a las ganancias y al valor agregado, limitando las deducciones admisibles y la posibilidad de computar el crédito fiscal, lo cual llama la atención.

Y puntualizó textualmente lo siguiente: “en la especie, mediante la impugnación y exclusión de los gastos a los que se refieren los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias (t.o. D. 649/1997) y del crédito fiscal al que se refiere el artículo 12 de la ley del impuesto al valor agregado (t.o. D. 280/1997), computados en su favor por el contribuyente, el Fisco modificó la medida de los respectivos hechos imposables, por haber considerado como no computables, es decir, no realizados, a los gastos pagados en efectivo y deducidos del balance, o cuyo crédito fiscal fue computado con fundamento en la ley que rige uno de los impuestos a cuyo pago intimó al contribuyente. De manera

que, en sustancia, el acto apelado equivale a un acto de determinación de los impuestos referidos”.

La sentencia de la Cámara:

- a) El Fisco no formuló ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados y no se da ninguna otra circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones.
- b) La prohibición de deducir los gastos para el caso del Impuesto a las Ganancias no se circunscribe a imponer al responsable el cumplimiento de un deber meramente formal.
- c) Si los pagos han sido realizados por medios distintos de los previstos en la ley 25345, pero se ha concluido que el contribuyente efectivamente los realizó, 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.

**❖ Emser S.R.L. (TF 33350-I) c/ DGI. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala II. Fecha 29/08/2013.**

El caso:

El fisco determinó de oficio el Impuesto a las Ganancias y el Impuesto al valor Agregado a la empresa Emser S.R.L., a la cual se le impugnaron operaciones cuyos pagos en efectivo fueron superiores a \$ 1.000.-, en contravención a la ley 25345, y negocios computados en el Libro IVA Compras, por carecer del respaldo documental.

Se trataba de las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias del período fiscal 2006 y las declaraciones juradas de IVA de los períodos fiscales diciembre 2005 a noviembre 2006, determinándose en ambos casos el monto de impuesto a ingresar con más intereses resarcitorios y multa.

Contra dichas resoluciones, la firma Emser S.R.L. interpuso recurso de apelación. El TFN las revocó (en concordancia con Emser S.R.L.). Pero la Cámara, a su turno, decidió confirmar los ajustes fiscales.

La postura del TFN:

Señaló que del resultado de la inspección, se observaron las operaciones por dos motivos: 1º) por ser superiores a \$ 1.000.- y canceladas en efectivo, 2º) negocios computados en el Libro IVA Compras, sin respaldo documental.

Agregó que los inspectores constataron que los pagos se hicieron en dinero en efectivo y en cheques de terceros, por lo que procedieron a desconocer los efectos tributarios de las erogaciones con sustento en lo establecido en la ley 25345.

Examinó la prueba producida en la causa, y destacó que todos los proveedores consultados afirmaron haber realizado las operaciones de venta con la recurrente. Añadió que ninguno de ellos fue clasificado como apócrifo, que todos fueron localizados y respondieron a los requerimientos cursados.

Como corolario, expresó que al comprobarse eficazmente la realización de las operaciones, la circunstancia de haberse pagado con dinero en efectivo montos superiores a \$ 1.000.- no obsta a la aplicación de los efectos fiscales en cuestión.

La postura del Fisco:

El Fisco Nacional interpuso recurso de apelación.

Al respecto, expresó que la pretendida colisión de normas no es tal, y que la ley 25345 es una norma especial que prevalece sobre la ley 11683.

Destacó, en sentido contrario al sostenido en el pronunciamiento que ataca, que no se trata de probar o no las operaciones, sino que lo que se plantea es un tema de validez, es decir, aun si los negocios fueran ciertos, la ley 25345 prohíbe el cómputo del beneficio por contravención a la norma.

#### Antecedentes considerados:

La cuestión aquí planteada fue examinada anteriormente por la Procuración General de la Nación en el Dictamen de autos “Mera, Miguel Ángel c/ DGI”.

En dicho Dictamen señaló que: “ambas normas fueron emanadas del Congreso Nacional y sin que se advierta... que alguna de ellas pueda ser reputada especial con relación a la otra. Sin perjuicio de ello, tengo para mí que es posible armonizar las disposiciones bajo estudio ya que, en efecto, para las operaciones por sumas superiores a \$ 1.000.- era de aplicación lo normado por los artículos 1 y 2 de la ley 25345, quedando subsistente lo establecido por el artículo 34 de la ley 11683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada.

#### La resolución de la Cámara:

Este Tribunal comparte el criterio que surge del Dictamen comentado anteriormente, que además coincide con la solución que había sido adoptada anteriormente en “Azucarera del Sur S.R.L. (TF 30155-I) c/ DGI”, sentencia del 1-10-2012, en el sentido de que las operaciones que superen los \$ 1.000.- se hallan comprendidas en las previsiones de la ley 25345, por lo tanto, en cuanto a los efectos fiscales que de ellas se deriven, les resulta inoponible lo establecido por la ley de procedimiento tributario en su artículo 34.

En función de los argumentos expuestos considera procedente admitir la apelación interpuesta por el Fisco Nacional, dado 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 25345, resulta ajustada a derecho.

Se resolvió, entonces, que el texto del Art. 34 de la ley 11683 y el Art. 2 de la ley 25.345 son compatibles, y por ende el Fisco puede impugnar las operaciones al no cumplirse con los medios de pago establecidos.

❖ **Mera Miguel Angel. Corte Suprema de Justicia de la Nación. Fecha 19/03/2014.**

El caso:

Debido a una fiscalización realizada por la AFIP al contribuyente Miguel Ángel Mera, el Fisco detectó, durante los años 2003 y 2004, facturas de compras y gastos abonadas total o parcialmente en efectivo, y en pesos, por importes superiores a \$ 1.000. A raíz de ello, el Juez Administrativo concluyó que no correspondía considerar en las declaraciones juradas de ganancias el importe neto de dichas compras, como tampoco el crédito fiscal computado en las posiciones del impuesto al valor agregado (IVA), todo ello por haber incumplido con las formas de pago dispuestas por la ley 25345.

En la verificación, la AFIP había detectado que sobre un total de 399 facturas compulsadas, 2 de ellas habían sido canceladas íntegramente en efectivo, 23 fueron parcialmente abonadas en efectivo y el resto con cheque. Sin embargo, según lo reconoce la propia representación fiscal, la AFIP en ningún momento cuestionó la veracidad de las operaciones, sino que simplemente se limitó a impugnarlas porque la modalidad de cancelación de ellas incumplía con las disposiciones de la ley 25345.

Pronunciamientos previos:

A) Fallo del Tribunal Fiscal de la Nación

La Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación expresó que si bien el artículo 2 de la ley 25345 permite a la AFIP reclamar directamente las diferencias mediante la simple intimación de pago, así y todo se declaró competente en el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, por entender que los actos administrativos cuestionados eran susceptibles de ser apelados, pues equivalían a una verdadera “determinación administrativa” de los impuestos en cuestión, ya que se referían a la configuración y a la medida efectiva de la materia imponible relativa a cada uno de los impuestos apelados.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en su fallo por mayoría -con la disidencia del Dr. Porta- del 11 de noviembre de 2009, revocó las resoluciones de la AFIP que habían rechazado la deducción de ciertos gastos (en el impuesto a las ganancias) y el cómputo del IVA-crédito fiscal (en el IVA) de compras efectuadas a proveedores por importes mayores a \$ 1.000 y canceladas en efectivo.

En lo que respecta a la cuestión de fondo, el Tribunal Fiscal de la Nación destacó que las disposiciones del artículo 34 de la ley 11683 debían prevalecer por sobre las del

artículo 2 de la ley antievasión, en virtud de constituir la ley de procedimiento tributario la “ley especial” que regula la materia, por reglamentar de manera específica el procedimiento tributario, y en ese marco, a los medios de defensa de los que puede valerse el contribuyente, mientras que la ley 25345 se refiere de manera “general” a la prevención de la evasión tributaria.

Asimismo, indicó que “debe efectuarse una interpretación de las normas en pugna que tienda al debido resguardo del derecho defensivo del contribuyente, así como la debida y plena comprobación de la sustancia real de las operaciones impugnadas”.

Continúa el fallo del Tribunal Fiscal de la Nación expresando que “...el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades, como pueden ser las facturas o los medios de pago utilizados para su cancelación...”.

El Tribunal Fiscal de la Nación también sostuvo que una cosa es considerar a la falta de pago por alguno de los medios expresamente previsto en la ley antievasión, como un indicio que permita poner en duda la veracidad de las operaciones, y otra muy distinta es presumir, sin admitir prueba en contrario, que esas operaciones nunca se han realizado.

#### B) Fallo de la Cámara

La Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, en su sentencia del 12 de julio de 2011, admitió la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación, indicando que “...lo determinante para ello no es la forma sino la sustancia del acto apelado”.

En lo que respecta a la cuestión de fondo, confirmó el decisorio anterior frente al recurso de apelación interpuesto por el Fisco Nacional, admitiendo así tanto la deducción de los gastos en el impuesto a las ganancias como el cómputo del crédito fiscal en el IVA respecto de las compras y erogaciones por importes superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, ya que consideró acreditada la veracidad de las mismas, dejando así de lado las restricciones establecidas en el artículo 2 de la ley 25345.

La Cámara, en su sentencia, también consideró lo siguiente:

“Cuando por medio de la aplicación literal del artículo 2 de la ley 25345, con relación a los medios de pago admitidos, se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre las ganancias propiamente dichas, para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. De la misma manera, si por

aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido deja de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva. En ambos casos se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella...”

Como conclusión, la Cámara se pronunció estableciendo la inconstitucionalidad de la ley 25345, por violar el principio de razonabilidad.

No conforme con ello, la AFIP interpuso recurso extraordinario de apelación ante la Corte Suprema de Justicia, lo que motivó que tomara intervención la Procuradora Fiscal de la Nación.

#### C) Dictamen de la Procuración

La doctora Laura Monti, Procuradora Fiscal de la Nación consideró que ambas normas (L. 11683 y 25345) “...fueron emanadas del Congreso Nacional, sin que se advierta que alguna de ellas pueda ser reputada especial con relación a la otra”.

En este orden, arribó a una nueva conclusión que, a su entender, permitiría la armoniosa convivencia de lo legislado en ellas.

Y estimó que “...es posible armonizar las disposiciones bajo estudio de ambas normas ya que, para las operaciones por importes superiores a \$ 1.000, es de aplicación lo normado en los artículos 1 y 2 de la ley 25345, quedando subsistente lo establecido por el artículo 34 de la ley 11683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada”.

Con el criterio de la doctora Monti, el artículo 34 se tornaría prácticamente inaplicable, puesto que con la inflación habida ya casi no existen facturas o gastos inferiores a \$ 1.000.

En ese orden, el dictamen de la Procuradora resultó desfavorable a la declaración de inconstitucionalidad y estimó que correspondía revocar la sentencia apelada.

#### La sentencia de la CSJN:

En varios pasajes de su fallo, el Máximo Tribunal se refiere a la razonabilidad de la ley. Por ello, consideramos que ése fue el punto esencial que luego derivaría en la sentencia.

En lo que fue la cuestión de fondo, en su análisis previo la CSJN se alineó al fallo de la Cámara, al indicar que “...el a quo juzgó que aplicar lo dispuesto en el artículo 2 de la ley 25345 comportaría una exacción que carece de base legal, ya que, so

pretexto del incumplimiento de un 'deber formal', se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor de la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos", con lo que no se respetaría el principio de razonabilidad de la norma.

Continuando con su análisis, sostuvo que "...el a quo juzgó que el artículo 2 de la ley antievasión era inaplicable al caso, porque resultaba irrazonable (desde una perspectiva constitucional) y no porque el artículo 34 de la ley 11683 tuviese mayor especificidad que aquél", considerando con ello que su aplicación "...distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes...".

La CSJN también dejó plasmada en su esencia la posición de la AFIP, al indicar "que el Organismo Recaudador no expresó argumentos de peso que demuestren la razonabilidad de las consecuencias", sino que simplemente se limitó a impugnar lo realizado por el contribuyente por estar frente a un tema de validez, por haber violado la ley 25345, más allá de que las operaciones estuvieran probadas.

Por otra parte, trajo a colación que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional", y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en los que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen".

Habiendo leído el dictamen de la Procuradora Fiscal, así y todo la CSJN concluye coincidiendo con la sentencia de la Cámara, y en consecuencia, decretó la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley 25345, por lo siguiente:

"...La norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

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..."

#### Consideraciones finales:

La sentencia del Máximo Tribunal:

- a) Brindó una definición clara y concreta respecto de una controversia instaurada en la relación Fisco-Contribuyente desde hace muchos años.
- b) Aportó certeza jurídica sobre un tema en el que la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia pensaba igual que el criterio plasmado por la CSJN, pero así y todo, el Fisco, algunas Cámaras y la Procuración Fiscal no adherían.
- c) Confirmó el uso inteligente, concreto, racional y acotado que se le debe otorgar a las presunciones.
- d) Resaltó la importancia de la correcta medición de la capacidad contributiva y la razonabilidad de las normas por sobre los fines recaudatorios que pueda perseguir el Fisco, así como también que le restó importancia al aspecto formal frente a los hechos fehacientemente probados.
- e) La ley antievasión, en cuanto impide al contribuyente el cómputo de deducciones y créditos fiscales, aun cuando se pruebe la veracidad de las operaciones, es inconstitucional, ya que no respeta el principio de razonabilidad de la ley y resulta violatoria del de capacidad contributiva.

e) **Análisis económico tributario de la no aplicación de deducciones impositivas cuando las operaciones son reales y no se cancelaron de acuerdo con la Ley Antievasión:**

➤ **Aspectos teóricos**

Los artículos 17 y 80 de la ley de impuesto a las ganancias disponen básicamente lo siguiente:

Artículo 17: "Se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley en la forma que la misma disponga".

Artículo 80: "Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina".

A su vez, el artículo 12 de la ley del IVA establece que los contribuyentes tienen el derecho a restar el débito fiscal y el gravamen que en el período fiscal respectivo se les hubiera facturado por sus compras -en la medida en que éstas se refieran a operaciones gravadas-, de modo tal que el impuesto que se liquide corresponda al valor añadido en esa etapa.

En consecuencia, cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en el artículo 2 de la Ley Antievasión, con relación a los medios de pago admitidos, se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre las ganancias propiamente dichas, para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. En este sentido, como consecuencia del incumplimiento de un 'deber formal', se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor de la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos, con lo que no se respetaría el principio de razonabilidad de la norma.

De la misma manera, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido deja de guardar relación con el mayor valor agregado por él en la etapa respectiva.

En ambos casos se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella pues, en el primer caso, además de gravarse las ganancias reales también se gravan las ganancias aparentes o ficticias, mientras que en el segundo caso también se grava el mayor valor agregado en la etapa anterior por el proveedor del responsable.

Más aun, cuando el Fisco no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, es decir, fueron debidamente contabilizados y facturados. Asimismo existen recibos o comprobantes válidos, y ellos coinciden con los requeridos por el Fisco a los proveedores. Está justificada la procedencia de los fondos y, además, no se da ninguna otra circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones.

En tales condiciones, la prohibición de deducir los gastos, y de computar el crédito fiscal correspondiente a las facturas pagadas por medios distintos de los previstos en los artículos 1 y 2 de la Ley Antievasión, no se circunscribe a imponer al responsable el cumplimiento de un deber meramente formal.

De hecho, tal exigencia “formal” desnaturaliza los hechos imponibles definidos en la Ley de impuesto a las ganancias y en la Ley del impuesto al valor agregado, alterando el modo de medir la base imponible fijada.

➤ **Caso práctico: Impuesto a las Ganancias**

A continuación planteamos un ejemplo respecto del perjuicio económico tributario que sufre el contribuyente, por aplicación de la Ley Antievasión, cuando se le impugnan gastos reales, efectivamente realizados, pero efectuados en dinero en efectivo:

**Caso A:**

- 1) Empresa dedicada a la venta de muebles.
- 2) Ventas realizadas durante el ejercicio por un monto de \$ 12.000.000.- (facturación mensual \$ 1.000.000.- No incluye IVA)
- 3) Costo de la mercadería vendida \$ 7.000.000.- (compras de madera para la realización de los muebles)
- 4) Gastos de administración y comercialización \$ 2.000.000.- (teléfono, papelería y útiles, comisiones por ventas, gastos y comisiones bancarias, honorarios profesionales, etc.)

Caso B:

Analizaremos en forma comparativa qué sucedería si el contribuyente hubiera desembolsado la suma de \$ 4.000.000.- en efectivo para la adquisición de la madera utilizada para la realización de los muebles.

En este caso, por aplicación de la Ley Antievasión, ese monto será impugnado de la declaración jurada del contribuyente.

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
Ingresos por venta de muebles	12.000.000,00	12.000.000,00
Costo de productos vendidos	-7.000.000,00	-3.000.000,00
<b>Resultado bruto</b>	<b>5.000.000,00</b>	<b>9.000.000,00</b>
Gastos de administración y comercialización	-2.000.000,00	-2.000.000,00
<b>Resultado antes de Impuesto a las ganancias</b>	<b>3.000.000,00</b>	<b>7.000.000,00</b>
	Alícuota	35%
<b>Impuesto determinado</b>	<b>1.050.000,00</b>	<b>2.450.000,00</b>

Se puede apreciar claramente la diferencia de impuesto -y el perjuicio económico tributario que sufre el contribuyente- ante la realización de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas por el impuesto, pero realizados en dinero en efectivo.

El impuesto determinado para el mismo ejercicio fiscal se ve incrementado en alrededor de 1 millón y medio de pesos.

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
Impuesto determinado	1.050.000,00	2.450.000,00
<b>Diferencia de impuesto "Caso B"</b>	-----	<b>1.400.000,00</b>
<b>Incremento porcentual</b>	-----	<b>133%</b>

De esta manera vemos cómo ha sido distorsionada la medición de la base imponible del Impuesto a las ganancias, y por consiguiente, del impuesto determinado para el respectivo ejercicio fiscal.

➤ **Caso práctico: Impuesto al Valor Agregado (IVA)**

**Caso A:**

- 1) Partimos del Caso A del Impuesto a las Ganancias.
- 2) El ejercicio fiscal en el caso del IVA es el mes, a diferencia del Impuesto a las Ganancias que se trata de un impuesto anual. Para este caso tomaremos como ejemplo el periodo Diciembre.
- 3) Supuesto: todas las operaciones (compras y ventas) están gravadas en IVA con alícuota del 21 %.
- 4) Ventas del mes de Diciembre: \$ 1.000.000.-
- 5) IVA Débito fiscal: \$ 210.000.- (21 % sobre las ventas)
- 6) Compras del mes de Diciembre: \$ 700.000.-
- 7) IVA Crédito fiscal: \$ 147.000.- (21 % sobre las compras)

**Caso B:**

Analizaremos en forma comparativa qué sucedería si el contribuyente hubiera efectuado pagos en efectivo por un total de \$ 400.000.- por compras de madera.

En este caso, por aplicación de la Ley Antievasión, el crédito fiscal generado por dichas compras ( $\$ 400.000.- \times 21 \% = \$ 84.000.-$ ) será impugnado de la declaración jurada del contribuyente.

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
IVA Débito Fiscal	210.000,00	210.000,00
IVA Crédito Fiscal	-147.000,00	-63.000,00
<b>Saldo técnico a favor de AFIP</b>	<b>63.000,00</b>	<b>147.000,00</b>

Para explicar sencillamente la liquidación del impuesto, en una declaración jurada de IVA existen dos saldos. El primero de ellos, conocido como “Saldo técnico”, es aquel que surge de la diferencia entre el débito fiscal (DF) y el crédito fiscal (CF) generado durante un mismo periodo fiscal. Cuando el DF es mayor que el CF, existe un saldo técnico a favor del Fisco; caso contrario, será un saldo a favor del contribuyente.

Por otro lado, existe el llamado “Saldo de libre disponibilidad” originado por retenciones/percepciones sufridas por el contribuyente y otros pagos a cuenta del impuesto. El saldo técnico que se observa en este ejemplo podría verse reducido, por ejemplo, a través del cómputo de retenciones que haya sufrido el contribuyente, pero esta situación no es motivo de análisis en el caso que nos ocupa.

Volviendo al ejemplo, se puede apreciar claramente la diferencia de impuesto producto de la aplicación de la Ley Antievasión ante la realización de gastos vinculados con la actividad, pero cancelados en dinero en efectivo.

El saldo de impuesto a favor del Fisco para el mismo periodo fiscal se ve incrementado en más de ochenta mil pesos:

	<b>Caso A</b>	<b>Caso B</b>
Impuesto determinado	63.000,00	147.000,00
<b>Diferencia de impuesto "Caso B"</b>	-----	<b>84.000,00</b>
<b>Incremento porcentual</b>	-----	<b>133%</b>

Como puede verse, cuando existe un saldo a favor del Fisco y se le impugna crédito fiscal al contribuyente, se incrementa el saldo a favor del Fisco.

Por el contrario, si existiera un saldo técnico a favor del contribuyente y se le impugna crédito fiscal, disminuiría el saldo a favor del contribuyente, pudiendo incluso arrojar saldo a favor del Fisco.

# **Conclusión**

#### **IV) Conclusión**

La obligación de utilizar determinados medios de pago que dispone la Ley Antievasión como condición para el cómputo de deducciones, créditos fiscales y otros efectos tributarios de interés del contribuyente tiene como objetivo reforzar los instrumentos de control y fiscalización, ya que en la práctica fueron descubiertas operaciones en las que se usaban mecanismos de adulteración de la documentación respaldatoria de las deducciones de gastos en el Impuesto a las Ganancias y de los créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

A través de las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo, se busca combatir la evasión fiscal y elevar la recaudación, al mismo tiempo limitar las posibilidades de lavado de dinero provenientes del narcotráfico u otras actividades ilícitas, impedir el ingreso al circuito de fondos provenientes de actividades ilícitas, evitar riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentar el uso de instrumentos bancarios como medios de pago.

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

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

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

Del debate parlamentario que precedió a la aprobación de esta norma, surge que su objetivo último tiene contenido netamente impositivo. Sin embargo, la redacción dada al artículo 1 de la Ley Antievasión genera consecuencias que exceden ampliamente dicho marco, pues su aplicación estricta haría que un pago efectuado en efectivo por el deudor, de común acuerdo con el acreedor, resultaría inoponible, y el acreedor quedaría habilitado para exigir nuevamente su cobro.

Si bien queda claro que el objetivo de la norma radica en desalentar la utilización del dinero en efectivo, para que sea posible el seguimiento del circuito de los otros medios de pago y facilitar el control fiscal, habría que buscar la forma de hacerlo dentro de un marco de razonabilidad adecuado.

Quizás una solución a esta problemática podría darse a través del incremento del monto mínimo a partir del cual tiene vigencia la Ley Antievasión, que prácticamente deja la totalidad de las operaciones que pueda realizar un sujeto dentro de su órbita, como consecuencia de la creciente inflación que afronta el país. Asimismo, se podría tener en consideración los usos y costumbres de algunas actividades en las cuales suele ser necesario el uso de dinero en efectivo en la operatoria normal de la empresa.

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa “Mera Miguel Angel” y confirmó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley Antievasión. Concluyó la CSJN que el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura no respeta el principio de razonabilidad de la ley y, por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso.

No obstante, vale aclarar que la Ley Antievasión conserva plena vigencia en la actualidad, pudiendo ser aplicada a futuros casos.

Contrariamente, la Ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 34, permite al contribuyente demostrar la veracidad de la operación cuando la misma es cancelada en efectivo, es decir, por un medio no autorizado. De este modo, tiene la posibilidad de computar a su favor los beneficios fiscales derivados de tales operaciones, sea en el Impuesto a las ganancias o en el Impuesto al valor agregado, cuando demuestre que la operación fue efectivamente realizada, independientemente del medio de pago.

La modificación introducida por la Ley Antievasión, en sus artículos 1 y 2, altera sustancialmente tal situación, obligando al contribuyente a utilizar distintos medios de pago -excluido el efectivo- como requisito imprescindible para poder computar las correspondientes deducciones impositivas, sin admitir prueba en contrario.

Ello implica, en primera instancia, un cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables al no admitirles, por otros medios, la demostración de las operaciones realizadas que resulten impugnadas.

En la práctica se han presentado diferentes situaciones que fueron resueltas a favor y en contra de una u otra norma.

Particularmente, considero que debe prevalecer la cuestión de fondo -realidad económica / veracidad de las operaciones- por sobre la forma, prevaleciendo el Art. 34 de

la Ley de Procedimiento Tributario por sobre el Art. 2 de la Ley Antievasión, el cual prohíbe el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados por el ordenamiento legal, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible, cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

Indudablemente, 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.

# **Bibliografía**

## V) Bibliografía

- Asorey, Rubén O. Presunción y ficción: Notas informales sobre una cuestión esencial, Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Junio de 1999, pág. 65.
- Asorey, Rubén y Navarrine, Susana C. Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Doctrina, legislación y jurisprudencia, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1985.
- Bertazza, Humberto J., Las facturas falsas e inexistentes como medio para la configuración de ilícitos tributarios, Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Período agosto 1.998-Julio 2.000, pag. 632 y sig.
- Bidart Campos, Germán, Derecho Constitucional, tomo I, pág. 228 y sigtes. y tomo II, pág. 118.
- Christensen, Eduardo A. La prohibición del pago en efectivo: el cheque cancelatorio. PET N° 226. Lexco Fiscal 2001.
- Corti, Arístides, De los principios de justicia..., Ed. Depalma, Bs. As., 1984.
- Diez, Humberto, Coto, Alberto, y Diez, Fernando, El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional, Ed. Errepar, Bs As, 2.001, pag. 400 y sig.
- Diputado Balter. Antecedentes parlamentarios. Ley 25.345. Parágrafos 48 y 49. Pág. 600.
- Giuliani Founrouge, C. y Navarrine, S, Procedimiento Tributario y Previsional, Ed. Depalma, Bs.As., 1999, pág. 660
- Goldemberg, Cecilia, y Tejedor, Lilia, Reforma a la ley de procedimientos fiscales, DTE, Tomo XXV, 2004, pag. 39 y sig.
- Linares, J.F, Razonabilidad de las leyes, 1970, pág. 108. Sánchez Pedroche, J. Andrés, "Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario", conferencia pronunciada el 10/04/95 en el Curso de Doctorado Derecho Penal, Sancionatorio y Tributario, en el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, N° 91, pág. 501
- Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, políticas y sociales. Editorial Obra Grande SA. Año 1986
- Senador Carbonell, Antecedentes Parlamentarios Ley 25.345, Febrero 2001, N° 1, Ed. La Ley, parágrafo 186, pág. 674.
- Senador Carbonell, ídem anterior, parágrafo 186, pág. 672
- Senador Maya, Antecedentes Parlamentarios Ley 25.345, Febrero 2001, N° 1, Ed. La Ley, parágrafo 178, pág. 670.

- Soler, Osvaldo H. Derecho Tributario Económico, Constitucional, Sustancial, Administrativo, Penal, pág 65, Ed La Ley Bs As 2005
- Soler, Osvaldo, y Carricas, Enrique, La ley antievasión y la RG 1.547 serán una fuente de conflicto, artículo publicado en el periódico Ámbito Financiero el 15/09/2003
- Villegas, Héctor Belisario. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, pág 225, Ed Astrea. Bs As 2005