

**“LEY ANTIEVASIÓN Y CERCENAMIENTO AL DERECHO DE DEFENSA DE  
LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.  
ARTS. 1 Y 2 LEY 25.345 VS ART. 34 LEY 11.683  
ANÁLISIS A LA LUZ DE LA JURISPRUDENCIA”**

TESINA POSGRADO ESPECIALIZACIÓN EN TRIBUTACIÓN

UNIVERSIDAD NACIONAL DE SALTA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS, JURÍDICAS Y SOCIALES

AUTOR: RODAS POMA MARÍA VIRGINIA

DIRECTOR: SIMESSEN DE BIELKE ARMANDO



## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	5
<b>MARCO TEÓRICO</b> .....	7
<b>CAPÍTULO I: “Evasión Tributaria”</b> .....	7
1.1 Concepto .....	7
1.2 La evasión como delito en el Régimen Penal Tributario. Aspectos básicos. ....	8
1.3. Causas .....	11
1.4. Efectos.....	13
1.5. La evasión Fiscal en Argentina.....	14
1.6. Medidas para combatir la evasión .....	16
1.7. ¿Qué podemos hacer para reducir la evasión? Sugerencias. ....	18
<b>CAPÍTULO II: “Política antievasión en Argentina. Ley 25.345”</b> .....	19
2.1 Cláusulas antievasión.....	19
2.2 Ley 25.345 “Prevención de la Evasión Fiscal” .....	20
2.2.1 Origen.....	20
2.2.2 Principales normas que la modificaron y/o complementaron .....	21
2.2.3 Controversias .....	23
2.2.4 Análisis del Artículo 1 de la Ley 25.345.....	23
2.2.4.1 Falta de actualización del monto .....	24
2.2.4.2 Contradicción con lo estipulado por el Código Civil y Comercial de la Nación .....	24
2.2.4.3 Atribuciones del Fisco RG 1547/2003. Operaciones alcanzadas...25	
2.2.4.4 Conceptos que componen el monto .....	25
2.2.4.5 Pagos totales o parciales .....	26
2.2.4.6 Medios de cancelación. Excepciones .....	26
2.2.5 Análisis del Artículo 2 de la Ley 25.345.....	28
2.2.5.1 Presunción absoluta “Iuris et de Iure” .....	28
2.2.5.2 Aplicación del Artículo 14 de la Ley 11.683.....	29
2.2.5.3 Desnaturalización del hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias .....	32
2.2.5.4 Desnaturalización del hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado.....	33
2.2.6 Análisis del Artículo 34 de la Ley 11.683.....	34

### **CAPÍTULO III: “Principios y derechos vulnerados por la Ley Antievasión”**

3.1 Introducción .....	39
3.2 Principios y derechos que resultan afectados .....	39
3.2.1 Voluntad de las partes – Libertad de comercio .....	39
3.2.2 Principio de legalidad .....	40
3.2.3 Principio de capacidad contributiva .....	42
3.2.4 Derecho de propiedad .....	43
3.2.5 Principio de no confiscatoriedad .....	44
3.2.6 Principio de razonabilidad .....	45
3.2.7 Principio de seguridad jurídica .....	46
3.2.8 Principio del debido proceso adjetivo .....	47

### **CAPÍTULO IV: Inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345. Análisis Fallo “Mera, Miguel Ángel c/DGI”**

4.1. Introducción .....	49
4.2 Argumentos de las partes e instancias intervinientes .....	50
4.3 Otros antecedentes jurisprudenciales .....	53
4.4 Conclusiones .....	54

### **CAPÍTULO V: “Medios recursivos a favor del contribuyente”**

5.1 Introducción .....	55
5.2 Vías procesales a favor de los administrados .....	55
5.2.1 Si el motivo de la impugnación del gasto o del crédito fiscal es exclusivamente la forma de pago. ....	56
5.2.2 Si el contribuyente ingresa el importe intimado y luego inicia acción de repetición .....	57
5.2.3 Si tenemos en cuenta la naturaleza determinativa de las intimaciones del art. 14 realizadas en función de la Ley 25.345.....	58
5.2.4 Si el contribuyente pagó conforme lo estipulado por la Ley Antievasión (art. 1) pero le impugnaron los efectos fiscales porque el proveedor estaba incluido en Base eAPOC. ....	60
5.2.5 Otras vías procesales .....	61

### **CONCLUSIONES**

### **BIBLIOGRAFÍA**

## **INTRODUCCIÓN**

Argentina es uno de los países que presenta los mayores niveles de evasión fiscal. Si bien el hombre tiene una resistencia natural a cumplir con el pago de los impuestos, aspectos tales como los altos costos de cumplimiento, la elevada carga impositiva, la inequidad del sistema tributario, la complejidad de las leyes, el establecimiento de blanqueos o amnistías recurrentes, las demoras en la administración de justicia, la existencia de gobiernos corruptos favorecedores de una clase en desmedro de otras, la desconfianza sobre la integridad de los funcionarios públicos y de los administradores de los organismos de control y recaudación de tributos, han dado lugar a la proliferación de una cultura evasora.

Uno de los desafíos que tiene la Administración Fiscal es el de reducir los altos niveles de incumplimiento tributario. Objetivos como maximizar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y crear una elevada conciencia tributaria a través del incremento del riesgo subjetivo son fundamentales.

En definitiva, la lucha contra la evasión es una tarea de todos. A lo largo de la historia se sucedieron crisis financieras, económicas, políticas y sociales que llevaron a la necesidad de incrementar los ingresos públicos y combatir los altos niveles de evasión fiscal que se venían registrando. Como respuesta a ello, se dictaron nuevas normas tributarias de control en las que se incluyeron cláusulas antievasivas. Así surge la Ley 25.345 conocida como “Ley Antievasión”, sancionada el 19 de octubre del año 2000, que en su Capítulo I tuvo por objeto limitar las transacciones en dinero en efectivo.

En el desarrollo del trabajo se efectuará un análisis de los artículos 1 y 2 del mencionado texto normativo, como así también del artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario (Ley 11.683) modificado por la Ley 25.795.

La Ley Antievasión dispone en su artículo 1 que no surtirán efectos entre las partes, ni frente a terceros, los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$1.000,00 (PESOS MIL) que no fueran realizados mediante depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, cheques o cheques cancelatorios, tarjetas de crédito, compra o débito, factura de crédito y otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional. Por su parte, el artículo 2 dice que los pagos que no sean realizados de acuerdo a lo establecido en el artículo precedente tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

En cuanto al artículo 34 de la Ley 11.683, el mismo establece que los contribuyentes que no utilicen los medios de pago descriptos quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.

Nos encontramos frente a una colisión de normas: mientras que la Ley Antievasión establece una presunción absoluta “jure et de jure”, que no admite prueba en contrario, en la Ley de Procedimiento Fiscal la presunción es relativa “juris tantum”.

En la causa "Mera, Miguel Ángel" la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con fecha 19/03/2014, confirmó la declaración de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley 25.345. Sin embargo, como en el derecho argentino los fallos de la CSJN no constituyen una regla de derecho obligatoria para casos análogos, nos encontramos frente a la problemática de la vigencia de la norma en cuestión y la posibilidad de su aplicación en el curso normal de la actividad económica.

El presente estudio buscará centrar la atención en la contradicción normativa que presenta nuestro sistema tributario, lo cual sin lugar a dudas pone de resalto el estado de inseguridad jurídica que genera para los administrados la vigencia simultánea de dos normas contrapuestas cuyos efectos son totalmente diferentes.

Para lograr el cometido se tocarán temas que resultan importantes para el cabal entendimiento de la cuestión. Entre ellos se mencionan la aplicación del principio de la realidad económica a favor del administrado, la existencia de presunciones y ficciones, la importancia del procedimiento de determinación de oficio, la observación de principios constitucionales básicos como ser los de legalidad, capacidad contributiva, razonabilidad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica, y fundamentalmente el principio de defensa en juicio y la posibilidad de acreditar los extremos que se alegan.

Por último, se buscará que este trabajo sirva de guía. Así, ante una posible impugnación por parte del Fisco de los gastos y créditos vinculados con operaciones efectivamente realizadas y pagadas (con medios distintos a los previstos en el artículo 1 de la Ley Antievasión), el contribuyente podrá señalar antecedentes jurisprudenciales aplicables al caso, como así también cuáles son las vías recursivas que tiene a su alcance para impedir que ello ocurra.

## **CAPÍTULO I: “Evasión Tributaria”**

### **1.1 Concepto**

La palabra evasión proviene del latín evadere que significa “sustraerse”, “irse” o “marcharse” de algo donde se está incluido. En Derecho Tributario, implica sustraerse del pago de un tributo que legalmente se adeuda.

Héctor B. Villegas considera que hay evasión cuando no se transfiere o ingresa total o parcialmente al Fisco una prestación, a título de tributo, por parte de quien aquél considera como una unidad económica sobre la que debe incidir.<sup>1</sup>

Nos encontramos frente a un comportamiento ilícito del particular, quien estando jurídicamente obligado al pago de un tributo no lo hace, o lo hace parcialmente. Se trata de una conducta fraudulenta, antijurídica y violatoria de las disposiciones legales que tiene por fin el ocultamiento de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico.

El delito de evasión tributaria se encuentra contemplado en el actual Régimen Penal Tributario (Ley 27.430 Título IX), siendo el bien jurídico tutelado la actividad financiera del Estado. El gasto público es indispensable para satisfacer las necesidades públicas, y el principal medio para la adquisición de recursos es el tributo. Quien elude dolosamente el justo pago de sus obligaciones tributarias, daña la actividad financiera del Estado y entorpece el cumplimiento de sus fines.

Es importante resaltar que no basta con la simple omisión (como ser la falta de presentación de una declaración jurada), sino que se requiere de ardid o engaño por parte del sujeto obligado a fin de evadir la carga fiscal. Hablamos del despliegue de maniobras, difícilmente detectables por la Administración Tributaria en sus controles rutinarios.

¿Cuáles son los motivos que llevan al hombre a tomar la decisión fiscal de evadir? Sin dudas se trata de una pregunta que gobernantes, profesionales e investigadores se hacen frecuentemente, buscando encontrar solución a un problema de larga data. Sin embargo, no existe una única respuesta y la realidad es que se requiere de un enfoque interdisciplinario y de la unión de esfuerzos para lograr avances significativos en la materia.

Sabemos que existe una resistencia natural al pago de los impuestos, pero hay aspectos tales como la complejidad del sistema tributario, la presión fiscal, la creciente informalidad, la falta de competitividad en los mercados, la falta de transparencia y confianza en las autoridades, la situación económica, social y política del país, que de alguna manera incentivan la cultura evasora.

Los problemas que se derivan de ello no solo tienen que ver con la pérdida de ingresos fiscales necesarios para el sostenimiento del Estado, sino también con la proliferación de distorsiones en nuestro sistema tributario. El financiamiento extra que se debe buscar como consecuencia de la falta de ingresos se traduce básicamente en la creación de nuevos impuestos, en el aumento de los tributos vigentes, en endeudamiento y mayor emisión monetaria; medidas que en el largo

---

<sup>1</sup> Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

plazo no resultan convenientes para la economía, generando grandes inequidades.

La realidad es que la evasión siempre existió y que, si bien se intentó combatirla desde diferentes aristas, aún persiste. Para enfrentarla no solo se requiere de una gestión eficiente por parte de la Administración Tributaria, sino también de la cooperación de organismos públicos y privados, de colegios y consejos profesionales y fundamentalmente de la toma de conciencia tributaria por parte de los ciudadanos.

## **1.2 La evasión como delito en el Régimen Penal Tributario. Aspectos básicos.**

Actualmente, en el Derecho Tributario Argentino conviven dos regímenes diferenciados que contienen sanciones ante el incumplimiento de los contribuyentes de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales: el Derecho Penal Tributario Contravencional contemplado en la Ley 11.683 (arts. 38 y sigtes.) y en los ordenamientos tributarios provinciales y municipales; y el Derecho Penal Tributario Delictual contenido en el Título IX de la Ley 27.430.

La Ley 27.430, sancionada el 27 de diciembre de 2017, derogó mediante su artículo 280 la Ley 24.769 y aprobó como Régimen Penal Tributario el texto contenido en el Título IX. El mismo se estructura de la siguiente manera:

- ✓ Título I: Delitos Tributarios (art. 1: Evasión simple, art. 2: Evasión agravada, art. 3: Aprovechamiento indebido de beneficios fiscales, art. 4: Apropiación indebida de tributos).
- ✓ Título II: Delitos Relativos a los Recursos de la Seguridad Social (art. 5: Evasión simple, art. 6: Evasión agravada, art. 7: Apropiación indebida de recursos de la seguridad social).
- ✓ Título III: Delitos Fiscales Comunes (art. 8: Obtención fraudulenta de beneficios fiscales, art. 9: Insolvencia fiscal fraudulenta, art. 10: Simulación dolosa de cancelación de obligaciones, art. 11: Alteración dolosa de registros).
- ✓ Título IV: Disposiciones Generales (arts. 12-17).
- ✓ Título V: De los Procedimientos Administrativo y Penal (arts. 18-24).

Entre las modificaciones introducidas por la Ley 27.430 se mencionan:

- ✓ Comprende los delitos tributarios tanto nacionales como provinciales y de la CABA.
- ✓ Abarca los delitos referidos a los aportes y contribuciones de la seguridad social nacional, provincial y de la CABA.
- ✓ Aumenta los montos de las condiciones objetivas de punibilidad y prevé su actualización periódica por la UVT (Unidad de Valor Tributaria).
- ✓ Incorpora la utilización de una persona jurídica para la comisión del delito de evasión agravada.
- ✓ Incluye un monto mínimo para el tipo penal de evasión agravada mediante la utilización de facturas apócrifas o documentos equivalentes.
- ✓ Contempla como agravantes la utilización fraudulenta de beneficios fiscales en materia de seguridad social y la adulteración de sistemas informáticos o



equipos electrónicos suministrados, autorizados u homologados por el Fisco nacional, provincial o de la CABA.

- ✓ Elimina la sanción de multa a las personas de existencia ideal, a cuyo nombre, intervención o beneficio se cometieren los hechos delictivos.
- ✓ Establece que la acción penal (que comprende los casos de evasión simple o agravada y aprovechamiento indebido de beneficios fiscales) se extinguirá si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los 30 días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula. Se prevé el beneficio por única vez por cada persona humana o jurídica.
- ✓ Impone límites al Fisco para formular la denuncia penal. Contempla la posibilidad de que no se formule la misma en los casos de los arts. 16 y 19 del RPT.

Teniendo en cuenta la temática que nos ocupa, se observa que el legislador hizo una distinción de las evasiones, interpretando que algunas debían ser sancionadas más severamente que otras. Así, encontramos la evasión simple y la agravada. Se transcriben los artículos 1 y 2 del mencionado texto normativo:

**“ARTÍCULO 1°.- Evasión simple.** *Será reprimido con prisión de dos (2) a seis (6) años el obligado que mediante declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas, o cualquier otro ardid o engaño, sea por acción o por omisión, evadiere total o parcialmente el pago de tributos al fisco nacional, al fisco provincial o a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, siempre que el monto evadido excediere la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000) por cada tributo y por cada ejercicio anual, aun cuando se tratare de un tributo instantáneo o de período fiscal inferior a un (1) año.*

*Para los supuestos de tributos locales, la condición objetiva de punibilidad establecida en el párrafo anterior se considerará para cada jurisdicción en que se hubiere cometido la evasión”.*<sup>2</sup>

**“ARTÍCULO 2°.- Evasión agravada.** *La pena será de tres (3) años y seis (6) meses a nueve (9) años de prisión cuando en el caso del artículo 1° se comprobare cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) El monto evadido superare la suma de quince millones de pesos (\$ 15.000.000);*
- b) Hubieren intervenido persona o personas humanas o jurídicas o entidades interpuestas, o se hubieren utilizado estructuras, negocios, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes, para ocultar la identidad o dificultar la identificación del verdadero sujeto obligado y el monto evadido superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);*
- c) El obligado utilizare fraudulentamente exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones, reducciones o cualquier otro tipo de beneficios fiscales, y el monto evadido por tal concepto superare la suma de dos millones de pesos (\$ 2.000.000);*
- d) Hubiere mediado la utilización total o parcial de facturas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos, siempre que el*

<sup>2</sup> Ley 27.430, B.O 29/12/2017; Título IX Régimen Penal Tributario; Título I; art. 1.

*perjuicio generado por tal concepto superare la suma de un millón quinientos mil de pesos (\$ 1.500.000)”<sup>3</sup>*

De lo arriba expuesto, se resalta que:

- ✓ Se trata de un delito de resultado que afecta a las rentas fiscales produciendo un perjuicio fiscal.
- ✓ Para que se configure la acción típica se deben cumplir dos requisitos: el ocultamiento intencional del hecho imponible y de la consiguiente capacidad contributiva; y la falta de pago del tributo adeudado y exigible.
- ✓ La conducta que se castiga es el FRAUDE. Hablamos de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas o cualquier otro ardid o engaño. Se trata de maniobras que no buscan hacer caer al Fisco en error y apoderarse de su patrimonio, sino que éste no advierta que sufrió un daño. Las declaraciones son engañosas cuando contienen datos o cifras carentes de veracidad; las ocultaciones maliciosas son aquellas que ocultan o tapan la verdad; el ardid es el despliegue de artificios o maniobras disimuladoras de la realidad; y el engaño es la aserción de que es verdadero lo que en realidad se sabe falso.
- ✓ El sujeto activo es “el obligado” (contribuyente por deuda propia y responsables por deuda ajena) en cuanto estén obligados por las leyes al pago del tributo; mientras que el sujeto pasivo es el Fisco (nacional, provincial y de CABA) sobre quien recae el ardid que impide efectuar el control debido y advertir que el obligado está evadiendo. No tienen carácter de “obligado” los contribuyentes de facto, que solo soportan el peso económico del tributo, ni los sustituidos.<sup>4</sup>
- ✓ Exige DOLO, es decir, intencionalidad por parte del obligado que busca disimular su condición real frente al impuesto para pagar menos de lo debido o directamente no pagar.
- ✓ En ambos casos existen condiciones objetivas de punibilidad, es decir, montos a partir de los cuales la conducta resulta punible. Las mismas operan como una línea que distingue la infracción material (de la ley 11.683) del delito (Régimen Penal Tributario).
- ✓ El art. 1 fija los parámetros a tener en cuenta para determinar si los importes evadidos superan o no los previstos en la norma. El análisis se debe hacer por cada tributo (no se suman los importes de los gravámenes evadidos, ni tampoco los intereses ni las multas) y por cada ejercicio anual (cuando se trate de tributos instantáneos o de periodo fiscal inferior a 1 año deben sumarse los montos evadidos en todo el año o ejercicio anual).
- ✓ Para que se configure el ilícito agravado deben necesariamente concurrir todos los presupuestos del tipo simple. La evasión puede ser agravada por los supuestos establecidos en el art. 2, a saber:
  - El monto del perjuicio fiscal.
  - La ocultación ilícita del verdadero obligado mediante la utilización de testaferros, negocios, estructuras, patrimonios de afectación, instrumentos fiduciarios y/o jurisdicciones no cooperantes.
  - La utilización fraudulenta de beneficios fiscales tales como exenciones, desgravaciones, diferimientos, liberaciones y reducciones. Se trata del uso

<sup>3</sup> Ley 27.430, B.O 29/12/2017; Título IX Régimen Penal Tributario; Título I; art. 2.

<sup>4</sup> García Vizcaíno, C. (2019); “Manual de Derecho Tributario: 4° edición”; CABA; Abeledo Perrot.

- fraudulento (ardid o engaño) de beneficios que en su origen fueron obtenidos legítimamente pero que se distorsionan en su aplicación.
- Uso de facturas apócrifas o cualquier otro documento equivalente, ideológica o materialmente falsos. Esta modalidad se puede esquematizar de la siguiente forma <sup>5</sup>:
    - a- Instrumentos emitidos por sujetos inexistentes.
    - b- Instrumentos emitidos por sujetos existentes pero carentes de solvencia material, económica o capacidad operativa para desarrollar la actividad reflejada en los documentos.
    - c- Instrumentos emitidos por sujetos existentes y con verdadera capacidad económica pero que reflejan operaciones inexistentes, o por un monto distinto del real, o cuya facturación fue fraguada por terceros, o que operan con doble o múltiple facturación.
  - ✓ La pena es privativa de la libertad. En la evasión simple se prevé prisión de 2 a 6 años; mientras que en la agravada de 3 años y 6 meses a 9 años. En el primer caso deviene posible la exención de prisión y excarcelación, como así también la condena de ejecución condicional; mientras que en el segundo ello en principio no es admisible.

### 1.3. Causas

Entender cuáles son los motivos que llevan al contribuyente a tomar la decisión de evadir es fundamental. Si bien suele decirse que el principal motivo sería el económico, no se deben dejar de lado aspectos de orden social, éticos y psicológicos.

Cuando hablamos de evasión no nos referimos a una acción unilateral. La decisión de pagar o evadir se enmarca en una relación más amplia entre gobierno y ciudadanos. Cuando una persona evade sus responsabilidades fiscales busca transmitir un mensaje: ya sea de descontento con el sistema, de castigo a las ineficiencias del Estado, de desconfianza al gobierno, de desconocimiento tributario o de falta de compromiso con el bienestar social.

Si bien los factores son múltiples, se mencionan algunos de los que se consideran más relevantes:

- a- La percepción que los ciudadanos tienen respecto del gobierno y de la forma en que se administran los recursos para hacer frente a las necesidades públicas

Cuando el sujeto percibe que los impuestos no son justos, que no son bien aplicados y que el gobierno no actúa como debe hacerlo, su contribución se transforma en una carga y entonces la evasión resulta una vía de escape.

En la Argentina, más de la mitad de los contribuyentes desconfía del uso que el gobierno le da a la recaudación y nueve de cada diez personas encuentran que los impuestos que pagan no siempre son justos y equitativos.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Villegas, H. (2016); "Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero"; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

<sup>6</sup> Giarrizzo, V., Chelala, S. (2010); "Encuesta de Percepción Fiscal".

#### b- Ineficiencia en la Administración Tributaria

Si el Estado no cumple eficientemente con sus funciones se debilita el cumplimiento voluntario. Cuando el sujeto tributario percibe que la carga fiscal no guarda relación con los bienes y servicios provistos por el Estado, se desmotiva y tiende a replicar la conducta de aquellos que se mantienen al margen.

#### c- La disconformidad de los contribuyentes con el sistema tributario

La gran cantidad de tributos vigentes, la falta de simplicidad en su aplicación, la complejidad de la normativa aplicable y su continua modificación, los crecientes costos administrativos para cumplir con las obligaciones tributarias, la falta de previsibilidad, la constante creación de nuevos gravámenes con un fin meramente recaudatorio, la presión tributaria cada vez más elevada, son solo algunas de las causas que explican la disconformidad de los contribuyentes con el sistema tributario.

#### d- La falta de responsabilidad del Estado

Hay una relación entre evasión y comportamiento del Estado. El Estado no es neutro, sino que puede ser su motor y el responsable primario del mal comportamiento fiscal. La carga fiscal, la falta de honestidad, la burocracia, la ineficiencia en el manejo de los recursos, serían factores altamente explicativos de por qué tantos ciudadanos deciden evadir.

#### e- La corrupción

La corrupción debilita la confianza de la población y sus valores morales. Si el individuo tiene una buena imagen de sus funcionarios públicos y aprueba la gestión del gobierno, tendrá mayor inclinación a contribuir. Fomentar la transparencia y la fortaleza institucional es fundamental.

#### f- La situación económica del país

Ante la grave situación económica del país, los elevados niveles de inflación, la profunda recesión, la dificultad para afrontar los gastos de primera necesidad, dejar de pagar impuestos aparece como la primera variable de ajuste.

#### g- Desconocimiento tributario

El Estado debe intensificar su rol de educador en temas tributarios. La educación fiscal desde temprana edad permite comprender e internalizar la importancia de pagar tributos desde un punto de vista conceptual y social. Se trata de formar a los futuros contribuyentes para que vayan forjando su responsabilidad fiscal.

La falta de educación se deriva en el desconocimiento tributario, siendo que las consecuencias resultan perjudiciales tanto para el Estado como para la población en su conjunto.

#### h- Carencia de conciencia tributaria

El pago de los impuestos es una forma de cooperación. Se trata de un deber ciudadano, de un acto de cooperación y solidaridad. Mediante la conciencia tributaria se busca que el contribuyente pague voluntariamente sus tributos, convencido que de esa manera contribuye al sostenimiento del Estado. Sin embargo, los individuos se resisten a cooperar para el interés general cuando

observan que otros no lo hacen y que igualmente se benefician de los aportes colectivos.

i- Bajos niveles de moral tributaria.

La moral tributaria puede ser definida como el conjunto de creencias, valores y normas que guían el comportamiento fiscal del individuo; o también como la motivación intrínseca a pagar impuestos que tiene una persona. El nivel de incumplimiento tributario y la moral tributaria son variables inversas, es decir, mientras menor sea la moral tributaria de los ciudadanos mayor será el incumplimiento tributario y por ende mayor será el nivel de evasión.

j- Bajo riesgo del evasor de ser detectado

Si el contribuyente percibe que los controles llevados a cabo por la Administración Tributaria son muy laxos, y que en consecuencia el Fisco no va a detectar su incumplimiento, despliega sus maniobras de evasión sin ningún temor a ser castigado.

El Fisco debe internalizar en la conducta del contribuyente que cualquier omisión que este genere va a ser detectada y sancionada, situación que resultará más onerosa que si hubiera cumplido espontáneamente.

#### **1.4. Efectos**

La evasión no tiene fronteras. Se trata de un fenómeno que no solo se da en los países pobres o en vías de desarrollo, sino también en los ricos o más desarrollados. Millones de contribuyentes buscan mejorar su situación de ingresos dejando de ingresar al Fisco el impuesto debido.

Entre los principales efectos provocados por este fenómeno se mencionan:

- a- Dificultad de recaudación económica: la evasión fiscal priva a la economía de los recursos necesarios para su normal desenvolvimiento. La recaudación de impuestos es el mayor ingreso del Estado para financiar el gasto público. Ante tal situación, el Estado debe buscar fuentes de financiamiento “extra”. Así, se mencionan por ejemplo el aumento de tributos vigentes, la creación de nuevos tributos, el endeudamiento público, la emisión monetaria, etc.
- b- Presión tributaria sobre el sector formal: mayor carga tributaria para aquellos contribuyentes que cumplen con el Fisco, quienes resultan ser castigados como consecuencia de aquellos que operan total o parcialmente en la informalidad. Ello da lugar a una evidente inequidad entre quienes cumplen con sus obligaciones tributarias y quienes no.
- c- Deterioro de la estructura social y económica del país: la falta de ingresos tributarios lleva a una disminución de la recaudación y por ende a una menor inversión por parte del Estado en políticas sociales. Como consecuencia, aumentan las condiciones de vulnerabilidad y pobreza, y cada vez se hace más difícil satisfacer las necesidades colectivas.
- d- Distorsiones del sistema tributario: el mismo termina inclinándose hacia impuestos indirectos que se transforman en regresivos y comprometen la distribución del ingreso. Cuando individuos con la misma capacidad de

pago enfrentan cargas tributarias diferentes, se generan inequidades y desigualdades.

- e- Competencia desleal: los beneficios obtenidos por los evasores son muy importantes. Ello da cuenta de las desigualdades en las condiciones en las que operan las empresas y personas, lo cual incentiva la competencia desleal. La mayor presión tributaria sobre los contribuyentes no evasores termina perjudicando directamente su competitividad.
- f- Asignación ineficiente de recursos: el éxito de una política requiere del acatamiento y de la colaboración de quienes deben cargar con sus costos. Si los contribuyentes no comparten la importancia que el gobierno le asigna a una determinada actividad o sector, seguramente los recursos disponibles no serán suficientes para lograr el cometido.
- g- Vulneración de la legitimidad de los gobiernos: en un ambiente de inseguridad, inestabilidad, injusticias y reglas imprecisas, el gobierno carecerá de credibilidad y respeto por parte de los gobernados. Cuando el gobierno pierde apoyo, y los ciudadanos dudan de su accionar, puede verse altamente vulnerada su legitimidad.

### **1.5. La evasión Fiscal en Argentina**

La evasión tributaria es uno de los problemas más graves y complejos para la economía argentina. Al preguntarnos cuáles son las causas que llevan a los altos niveles de evasión en nuestro país, sin dudas una tiene que ver con las características del sistema tributario.

El sistema tributario se define como el conjunto de tributos –tomado como un todo– que establece un país en una determinada época<sup>7</sup>. Es importante resaltar que para que funcione correctamente debería existir armonía entre los diversos impuestos, como así también razonabilidad entre ellos y los objetivos fiscales y extra fiscales establecidos.

La realidad demuestra que en el armado de nuestro sistema tributario no primaron los objetivos de razonabilidad y coherencia. Por el contrario, buscando financiar las cada vez mayores necesidades, se fueron tomando decisiones precipitadas o improvisadas que dieron lugar a un conglomerado de impuestos poco amistoso para el contribuyente.

Las recurrentes situaciones de emergencia económica, llevaron al incremento de las alícuotas y a la creación de tributos “transitorios” que quedaron instalados como parte estructural del esquema de impuestos.

No solo la falta de previsibilidad y armonía son defectos latentes desde el punto de vista tributario, sino que también podemos mencionar otras situaciones no menos importantes:

- a- La diversidad de normas tributarias y su complejidad, que dificultan la comprensión por parte de los ciudadanos. No solo les resulta difícil comprender el sentido de cada tributo, sino que como consecuencia de ello se termina entorpeciendo su pago.

---

<sup>7</sup> Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

- b- La existencia de graves fallas de coordinación, cuando las normas de los impuestos que componen el sistema tributario nacional entran en pugna con los tributos provinciales y municipales.
- c- La superposición de normas sin expresa derogación de las anteriores, la emisión de decretos reglamentarios o resoluciones generales que desvirtúan la letra y el espíritu de las leyes, terminan vulnerando la seguridad jurídica.
- d- La falta de estabilidad generada por las constantes reformas que se suceden en nuestro país no solo causan inseguridad en los contribuyentes, sino también dificultad en la adaptación, estudio y difusión por parte de la doctrina y jurisprudencia, e incluso en la propia Administración Tributaria.
- e- La República Argentina no tiene un código nacional tributario. Los diferentes impuestos se encuentran regulados por leyes separadas que se reforman con frecuencia. Es justamente la mutabilidad de las normas impositivas la que da lugar a diversas posturas en favor y en contra de la codificación del derecho tributario.
- f- La finalidad cada vez más recaudatoria colisiona con los derechos y garantías de los ciudadanos. La ineficiencia por parte del Estado, la asignación deficiente de recursos y la elevada presión tributaria generan un ambiente de descontento social.
- g- La persistencia de la evasión fiscal. Muchos individuos encuentran en el mal funcionamiento del Estado la justificación a su mal comportamiento.

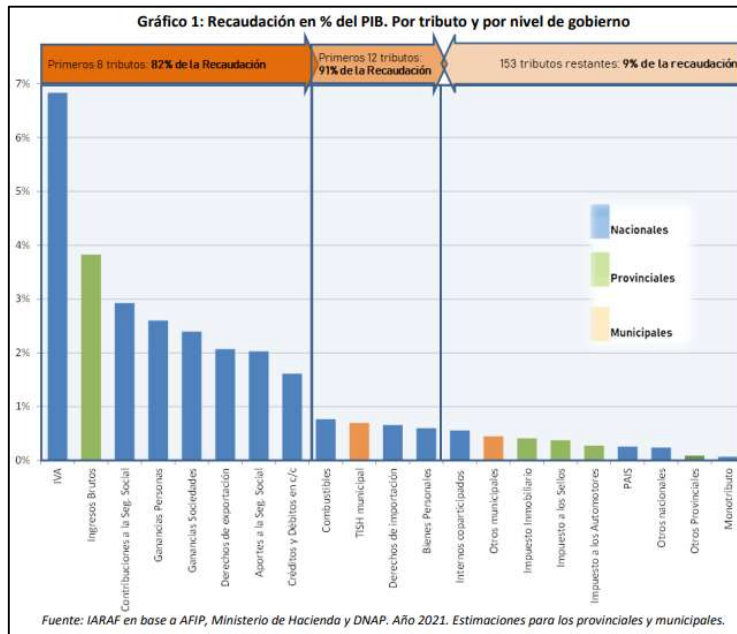
En el Informe del IARAF (Instituto Argentino de Análisis Fiscal)<sup>8</sup>, se realizó un análisis intensivo de la normativa tributaria vigente en los diferentes estratos gubernamentales. El estudio se focalizó en identificar la cantidad existente de tributos, la recaudación generada por toda la estructura, el grado de concentración de la recaudación y la distribución de la misma entre los diferentes niveles de gobierno.

Si bien se identificó la existencia de 165 tributos a lo largo de nuestro país, cabe resaltar que la recaudación efectiva se encuentra concentrada en relativamente pocos.

Considerando la recaudación del año 2021 de IVA, Aportes y Contribuciones a la Seguridad Social, Ganancias de Personas Humanas, Ganancias de Sociedades, Derechos de Exportación, Débitos y Créditos Bancarios (cheque) y el Impuesto provincial a los Ingresos Brutos, se obtiene el 82% de la recaudación tributaria consolidada de Argentina. Además, si a los ocho tributos mencionados se le agregan el Impuesto sobre los Combustibles, los Derechos de importación, Bienes Personales y la Tasa de Seguridad e Higiene Municipal (TISH), se tiene que el 91% de la recaudación consolidada argentina se concentra en 12 tributos, diez de los cuales son nacionales y los dos restantes los principales a nivel provincial y municipal. En contraposición, otros 153 tributos diferentes recaudan el 9% restante a nivel consolidado.

---

<sup>8</sup> Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Abril 2022); “165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal”; Vademecum tributario argentino 2022.



Por otra parte, tenemos el “Informe de Evasión Fiscal” del Instituto Patria<sup>9</sup>, que señala que Argentina es el cuarto país del mundo y el primero de la región en niveles de evasión impositiva. De existir un eficaz control tributario, la recaudación crecería un 60% y el actual nivel de percepción efectiva, que es del 28% del PBI, alcanzaría el 45%.

Entre los aspectos más llamativos en relación a la ubicación del país en el ranking de países evasores, resalta que:

- Argentina se encuentra por debajo de países como Malta, Guyana y Chad, y comparte la ubicación con Islas Comoras, Guinea, Zambia y Pakistán, todos países con un Índice de Desarrollo Humano (IDH) mucho menor que el nuestro.
- En la región se encuentra en el primer lugar y cercano a República Dominicana y Costa Rica, países que juntos suman menos de un tercio de nuestra población y representan menos del 5% de nuestro territorio.
- Sextuplica los niveles de evasión de países vecinos como Uruguay y Bolivia, y se sitúa a una enorme distancia del país con mayor compromiso ciudadano y gubernamental contra la evasión que es Canadá (cuyos niveles de incumplimiento tributario son de solo el 0,27% de su PBI).

Además, indica que el grave problema fiscal del país no se reduce a la evasión, sino también a su regresiva estructura impositiva.

## 1.6. Medidas para combatir la evasión

Cumplir con las obligaciones fiscales es un deber público. Sin embargo, son muy pocas las personas que muestran disposición de pago voluntario. Frente a esa resistencia, los gobiernos fueron ideando mecanismos para inducir mejoras en el

<sup>9</sup> Instituto Patria, Comisión de Economía (2021); “Informe de Evasión Fiscal en base a estadísticas del Instituto de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad de las Naciones Unidas, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas y la Universidad de Buenos Aires”.



comportamiento fiscal de los contribuyentes. En tal sentido, se llevaron a cabo reformas, se implementaron controles más estrictos y castigos más severos, se adquirieron tecnologías más sofisticadas para facilitar los cruces informáticos, y también se crearon paquetes antievasión con el objeto de mejorar los niveles de recaudación.

De tal manera, con el fin de combatir la evasión, se fueron sucediendo una batería de acciones legales y administrativas. Entre las tareas desplegadas y medidas implementadas por las respectivas autoridades se mencionan:

- Sistemas de exposición pública de evasores.
- Castigo reputacional.
- Sistemas de cooperación en los cuales los contribuyentes ayudan a la Administración Tributaria en su tarea fiscalizadora.
- Esquema de controles y castigos, como ser castigos económicos (multas) y en algunos casos penas privativas de la libertad.
- Esquema de controles y premios que buscan recompensar al buen pagador para fidelizar su comportamiento e incentivar al evasor a cumplir con sus impuestos. Algunos ejemplos de ello son descuentos por pago anual de tributos periódicos, bonificación de una cuota al año para los monotributistas que adhieren al pago del impuesto por débito automático, premios en dinero que se asignan por sorteo entre los buenos contribuyentes, sorteos de productos como ser autos o televisores, reducción de la alícuota de IVA para compras con tarjetas de crédito o débito, etc.
- Paquetes antievasión: los famosos “Plan Antievasión I” del 2003 y “Plan Antievasión II” del 2005 marcaron hitos en la historia tributaria, siendo iniciativas conjuntas que buscaron atacar el problema desde varios frentes al mismo tiempo.
- Moratorias y blanqueos de capitales.
- Control del patrimonio de los compradores de dólares, primero a partir de resoluciones del BCRA y luego de la AFIP.
- Realización de estudios sectoriales y fiscalizaciones por rubro.

Cabe destacar que entre 1996 y 2011 se aplicaron 130 medidas antievasión. De ellas, el 60% tuvo como objetivo mejorar el cumplimiento tributario ejerciendo un mayor control sobre los contribuyentes o bien mejorando la eficiencia del Organismo Recaudador. A su vez, el 11,5% tuvo como objetivo incrementar los castigos a los contribuyentes, mientras que solo el 4% aplicó incentivos positivos, esto es premios o recompensas explícitas para los buenos pagadores. El menor porcentaje lo llevan las decisiones de afectar la reputación del evasor con apenas el 1,5% del total.<sup>10</sup>

La realidad es que pese a los intentos esbozados, la evasión persiste y cada vez se crean maniobras o ingenierías más sofisticadas para que el Fisco no advierta que sufrió un daño.

---

<sup>10</sup> Giarrizzo, V. y Chelala, S. (2012); “Economía de la Evasión: la rebelión permanente, 1° Edición”; CABA; EDICON.

### **1.7. ¿Qué podemos hacer para reducir la evasión? Sugerencias.**

Entender cómo se comporta el contribuyente y cuáles son los motivos que lo llevan a tomar sus decisiones es fundamental. Hoy no solo se observa resistencia al pago de los impuestos y proliferación de una cultura evasora, sino también cierta “complicidad” con aquellos que evaden. La sociedad debería condenar al evasor, sin embargo el castigo social prácticamente no existe. La evasión lamentablemente se está institucionalizando y fortaleciendo a la vista de todos. Depende de nosotros combatirla y plantear medidas claras, contundentes y eficientes.

Gobierno, sociedad, sectores públicos y privados, consejos y colegios profesionales deben unirse para lograr buenos resultados. No solo basta con estudiar cuáles son sus causas, sino que la Argentina debe trabajar en algo más profundo y estructural.

Se tiene que reforzar la creencia que los contribuyentes tienen respecto de la importancia de contribuir al bien común. Debería existir educación tributaria como una materia de formación en las escuelas y colegios, de tal manera que los niños comprendan el sentido y función de los impuestos. La conciencia tributaria y la responsabilidad fiscal son valores que se deben internalizar desde temprana edad.

Por otra parte, es fundamental fortalecer la relación que existe entre el Fisco y los ciudadanos. Se debe crear un vínculo en el que no solo se desaliente la evasión, sino que también se incentive el buen comportamiento tributario. Se debe adoptar un enfoque de responsabilidad compartida.

Además, los organismos de control deben promover una relación de confianza y acercamiento con los contribuyentes. Se debe alentar el buen trato y la capacitación de los funcionarios públicos para que asistan a aquellos cuando lo requieran.

Es importante resaltar que la evasión no puede combatirse solo mediante la coerción, las amenazas, los castigos severos y las medidas de carácter negativo. Debemos crear estímulos positivos que incentiven el cumplimiento de las obligaciones tributarias, tales como premios y recompensas a quienes cumplan con sus deberes fiscales en tiempo y forma.

Otro punto trascendental es plantear la revisión profunda de la estructura de impuestos nacionales y provinciales. Debemos promover un sistema tributario progresivo, justo y equitativo. Se deben crear normas simples que faciliten el cumplimiento por parte de los contribuyentes y la recaudación eficiente por parte del Fisco. Una reforma tributaria requiere del compromiso e interacción del gobierno con el resto de los sectores económicos, empresarios y profesionales. Debemos aspirar a un sistema tributario armónico.

Por último, pero no de menor importancia, debemos combatir la corrupción en las instituciones públicas y privadas. Honestidad, transparencia y fortaleza institucional cumplen un papel fundamental a la hora de combatir la evasión fiscal. De tal manera, cada paquete antievasión debería estar acompañado con un paquete anticorrupción.

## **CAPÍTULO II: “Política antievasión en Argentina. Ley 25.345”**

### **2.1 Cláusulas antievasión**

A finales de la década de los 90, la Argentina se vio inmersa en una profunda crisis económica-financiera, además de política y social, que alcanzó su punto más alto en el año 2001 con el famoso “corralito”.

Los altos niveles de pobreza, los niveles record de desempleo, la hiperinflación, el aumento de saqueos y protestas sociales, el debilitamiento de la imagen institucional y la creciente desconfianza en quienes nos representaban, marcaron la historia de nuestro país.

Ante la falta de ingresos públicos, y la necesidad de incrementarlos, el gobierno se planteó como objetivo combatir los altos niveles de evasión fiscal que se venían registrando. Para llevar a cabo tal propósito, se intensificaron los controles y se dictaron nuevas normas tributarias en las que se incluyeron numerosas cláusulas antievasivas. Se buscó así aumentar la percepción del riesgo, incrementar la capacidad de establecer sanciones y ampliar los alcances del control fiscal.

La incorporación de cláusulas antievasión se llevó a cabo, principalmente, a través de tres leyes:

- 1) Ley 25.345, mejor conocida como Ley Antievasión, sancionada el 19 de octubre del 2000 y publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 17 de noviembre del 2000. Tuvo por objeto combatir la evasión fiscal mediante una progresiva bancarización de la economía. Entre las medidas adoptadas, se establecieron ciertas limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo fijándose topes a partir de los cuales resulta obligatoria la utilización de determinados medios de pago.
- 2) Ley 25.795, conocida como “Plan Antievasión I”, sancionada el 29 de octubre del 2003, y publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 17 de noviembre del 2003. Se relacionó exclusivamente con aspectos impositivos, introduciendo diversas modificaciones a la Ley de Procedimiento Tributario N° 11.683. Entre los aspectos más importantes se mencionan a) extendió la responsabilidad solidaria a los sujetos que por sus compras reciban facturas o documentos apócrifos, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación; b) incorporó presunciones iuris tantum para determinar de oficio la materia imponible cuando hubieran diferencias entre las existencias declaradas por el contribuyente y lo detectado por AFIP; c) otorgó al Poder Ejecutivo Nacional la facultad de reglamentar las condiciones de cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos en favor del contribuyente o responsable a la utilización de determinados medios de pago; d) introdujo modificaciones al régimen sancionatorio de la Ley 11.683.
- 3) Ley 26.044, conocida como “Plan Anti-evasión II”, sancionada el 8 de junio del 2005, y publicada en el Boletín Oficial de la República Argentina el 6 de julio del 2005. Llevó adelante varias modificaciones en el plano impositivo, previsional y aduanero. Sus medidas no solo apuntaron a reducir la evasión fiscal, sino también a combatir el contrabando y a reducir los altos niveles de informalidad. Entre ellas se destacan: a) otorgó facultades a la AFIP para

proceder al secuestro preventivo y eventual decomiso de mercaderías; b) estableció el domicilio fiscal electrónico, como así también la determinación de un domicilio fiscal alternativo con plena validez a todos los efectos legales; c) puso en marcha a nivel nacional un sistema de registro unificado de personas jurídicas: la clave única de identificación tributaria (CUIT).

## **2.2 Ley 25.345 “Prevención de la Evasión Fiscal”**

### **2.2.1 Origen**

En fecha 30 de mayo del 2000, el entonces presidente De la Rúa dictó el decreto de necesidad y urgencia N° 434. Ante la grave situación que se estaba viviendo en el país, y con el fin de reestablecer el equilibrio, el gobierno decidió adoptar una serie de medidas para corregir el elevado déficit fiscal y los altos niveles de evasión. De tal manera:

- ✓ Estableció la inoponibilidad entre las partes y ante terceros de los pagos superiores a \$10.000,00 (PESOS DIEZ MIL) realizados en efectivo, determinando que la AFIP no reconocería deducciones o créditos fiscales cuando los pagos hubieran sido realizados en efectivo por sumas superiores a la mencionada.
- ✓ Creó la exigencia de identificación tributaria de las partes para la inscripción en los distintos registros de la propiedad (inmobiliaria, automotor, buques y aeronaves).
- ✓ Instituyó un nuevo instrumento bancario, denominado cheque cancelatorio, para cancelar las obligaciones sin el uso de dinero en efectivo.
- ✓ Dispuso un mecanismo de medición y control para las plantas industriales de faenamiento de hacienda y molienda de trigo.
- ✓ Modificó el procedimiento para hacer efectiva la exención consagrada por los incisos c y d del art 7 de la Ley N° 23.966, Título III, de Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural.

Con respecto a la primera de las medidas adoptadas, el texto dice “las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo no solo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de lavado de dinero proveniente del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán los riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y adelantarán el uso de instrumentos bancarios como medios de pagos y la utilización cada vez más difundida de tarjetas de compra y de crédito”.<sup>11</sup>

Fue el 19 de octubre del 2000 que se sancionó en conjunto por el Senado y la Cámara de Diputados de la Nación la llamada “Ley Antievasión”, promulgada parcialmente el 14 de noviembre del 2000 y publicada en el Boletín Oficial el 17 de noviembre del mismo año. La ley 25.345, derogó por su artículo 52 al DNU 434/2000 e introdujo reformas a una gran cantidad de leyes con el objeto de establecer fuertes controles fiscales para prevenir la evasión fiscal. Se organizó en 9 capítulos:

- Capítulo I “Limitación a las transacciones en dinero en efectivo”
- Capítulo II “Sistema de medición de producción primaria”

<sup>11</sup> Decreto 434/2000, B.O 01/06/2000.

- Capítulo III “Sobre el régimen de recaudación de los aportes y contribuciones previsionales”
- Capítulo IV “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”
- Capítulo V “Sistema de Identificación Nacional Tributario y Social (SINTyS)”
- Capítulo VI “Exportación de cigarrillos y combustibles”
- Capítulo VII “Impuestos sobre los combustibles líquidos y el gas natural”
- Capítulo VIII “Normas referidas a las relaciones laborales y el empleo no registrado”
- Capítulo IX “Otras disposiciones”

El tema que nos ocupa en el presente trabajo se circunscribe a lo contenido en el Capítulo I de la Ley.

### **2.2.2 Principales normas que la modificaron y/o complementaron**

Si bien fueron varias las normas que complementaron y/o modificaron a la Ley 25.345, se resalta lo introducido por cuatro de ellas:

- ✓ Ley 25.413, publicada en el Boletín Oficial el 26/03/2001: limitó a través de su art 9 la cantidad de \$10.000,00 (PESOS DIEZ MIL) al monto de \$1.000,00 (PESOS MIL).
- ✓ RG AFIP 1547/2003, publicada en el Boletín Oficial el 12/08/2003: la Resolución avanzó en una suerte de reglamentación parcial de la norma de fondo, estableciendo limitaciones y especificaciones a los efectos de permitir o no el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que corresponden al contribuyente o responsable. Entre los aspectos más importantes se mencionan:
  - El cómputo en cuestión quedó condicionado a la utilización de los medios de pago o procedimientos de cancelación que se disponen en el art. 1 de la Ley 25.345, con arreglo a los procedimientos especiales o características particulares para la emisión de los respectivos actos jurídicos que se establecen en esta resolución.
  - Determinó que las limitaciones de medios de pago establecidas en el art. 1 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.
  - Fijó que el monto establecido en el art. 1 de la Ley 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. No se computan las retenciones, compensaciones, afectaciones y toda otra detracción que disminuya el importe aludido.
  - Dispuso que en la factura o documento equivalente deberá dejarse constancia del medio utilizado para el pago, y los datos que permitan individualizarlo. En caso de entregarse recibo, este deberá contener no solamente dichos datos, sino la referencia específica a qué facturas o documentos equivalentes se cancelan, y si se lo hace total o parcialmente. Cuando el medio de pago utilizado fuera un cheque de terceros deberá

indicarse también la CUIT del librador, o la del comprador a la entidad financiera en el caso de cheque cancelatorio.

- Consideró como causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios los pagos que se efectúen sin emplear los medios o procedimientos de cancelación en la forma y condiciones establecidos.
- Determinó que para sustanciar la impugnación no se aplicará el procedimiento de determinación de oficio normado en la Ley 11.683, sino que bastará la simple intimación de pago. La AFIP queda facultada para seguir el procedimiento de ejecución fiscal para cobrar la diferencia de impuesto resultante.
- Dejó sin efecto la RG 151/1998 que en su art. 8 establecía que la no utilización de los medios o procedimientos de cancelación indicados era causal suficiente para impugnar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable; pero condicionaba dicho cómputo a que los compradores, locatarios o prestatarios acrediten la veracidad de las operaciones.
- ✓ Nota Externa 7/2005, publicada en el Boletín Oficial el 23/11/2005. Con el fin de atender a inquietudes planteadas por diversas entidades representativas de sectores económicos, se consideró necesario efectuar algunas aclaraciones respecto a la aplicación de la RG 1547/2003:
  - Con respecto al alcance, especificó que la RG y su modificatoria tienen por finalidad reglamentar la oponibilidad, a los efectos tributarios y ante la Administración Federal, de los procedimientos de cancelación previstos por la Ley 25.345.
  - Determinó que la citada resolución reglamenta los pagos que los contribuyentes y/o responsables deban realizar en su condición de compradores de bienes muebles, prestatarios o locatarios de obras o servicios, sin que ello obste a que el resto de los pagos deba efectuarse con arreglo a lo establecido por la ley y sus normas complementarias.
  - En su apartado 2 señaló que a través de la RG se reglamenta exclusivamente la Ley 25.345, sus modificaciones y normas complementarias, y no el art. 34 de la Ley 11.683.
  - Puntualizó que la registración de los medios de pago utilizados procede respecto de las cancelaciones que se efectúen por cualquiera de los medios de pago habilitados por la Ley 25.345.
  - En cuanto al monto, determinó que los pagos totales o parciales de sumas superiores a \$1.000,00 deben cancelarse mediante los medios previstos en la Ley 25.345, en forma independiente del monto de la operación, y pudiendo emplearse uno o más de ellos.
  - Aclaró que la cancelación de obligaciones mediante compensaciones u otros de los medios de extinción admitidos por el entonces art. 724 del Código Civil, distintos del pago, no se halla sujeta al cumplimiento de la Ley 25.345.
- ✓ RG AFIP 2004/2006, publicada en el Boletín Oficial el 01/02/2006: introdujo algunas modificaciones a la RG 1547 con el fin de contemplar determinadas operatorias y para precisar y facilitar la aplicación del régimen. Dispuso que las limitaciones de medios de pago establecidas en el art. 1 de la Ley 25.345 resultarían aplicables únicamente a los pagos totales o parciales de sumas de dinero realizados a partir de la entrada en vigencia de la RG 1547.

### 2.2.3 Controversias

La aplicación de la cláusula antievasiva que castiga la realización de pagos en efectivo mayores a \$1.000,00 ha suscitado numerosos debates doctrinales y jurisprudenciales.

Básicamente la crítica gira en torno a la redacción de los artículos 1 y 2, los cuales resultan contrarios a derecho y avasallan garantías previstas constitucionalmente. No solo se vulnera lo establecido en el Código Civil y Comercial de la Nación en lo referido al efecto liberatorio del pago, sino también lo fijado en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 en cuanto a la posibilidad de los contribuyentes de acreditar la veracidad de sus operaciones.

Así, en búsqueda de limitar las transacciones en efectivo, se terminó perjudicando a los contribuyentes quienes se vieron obligados a utilizar determinados medios de pago en el giro normal y habitual de sus negocios. Las consecuencias fiscales que se derivan de no hacer uso de tales medios bancarizados resultan sumamente gravosas al no permitirles computarse las respectivas deducciones en el Impuesto a las Ganancias y créditos en el Impuesto al Valor Agregado.

La realidad de los hechos tiene que ser el precepto rector al momento de aplicar las disposiciones jurídicas, y justamente ello no se evidencia en el caso particular. No se pueden gravar expresiones de capacidad contributiva inexistentes ni crearse ficciones tributarias contrarias a los preceptos constitucionales. Además, la Administración Fiscal no puede ampliar los hechos imponible, definidos por ley, por una cuestión meramente recaudatoria.

En palabras de Spina, Giménez y Scaletta, esta ley no puede impedir la prueba, por otros medios, que las operaciones realizadas son reales y mucho menos, impugnar sin más trámites las consecuencias fiscales que su documentación respalda.<sup>12</sup>

Si bien lo expuesto resulta totalmente reprochable, lo es aún más el hecho de impedir a los contribuyentes ejercer el derecho de defensa para acreditar la veracidad de sus transacciones. Ello contradice lo estipulado por el art. 18 de la CN y el art. 34 de la Ley 11.683.

No solo hablamos de la vulneración de principios tributarios y derechos amparados constitucionalmente, sino también de contradicciones normativas que llevan a un estado absoluto de inseguridad jurídica.

### 2.2.4 Análisis del Artículo 1 de la Ley 25.345

En el análisis de la Ley 25.345 básicamente nos vamos a referir a dos aspectos importantes: por una parte, a la restricción de utilizar dinero en efectivo como forma de cancelación de las obligaciones; y por otra, a los efectos que se derivan del incumplimiento de tal precepto.

Su capítulo I, llamado “Limitación a las transacciones en dinero en efectivo”, consta de once artículos en los cuales justamente se condiciona el empleo de

---

<sup>12</sup> Spina, C., Giménez, E. y Scaletta, R. (2007); “Facturas apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones”; Buenos Aires; Omar D. Buyatti.

aquél. De tal manera, el primero de ellos fija que los pagos totales o parciales que excedan los \$1.000,00, o su equivalente en moneda extranjera, no generarán consecuencias jurídicas entre los sujetos intervinientes ni frente a terceros:

**“ARTICULO 1º** — *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 8º de la presente, que no fueran realizados mediante:*

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

*Quedan exceptuados los pagos efectuados a entidades financieras comprendidas en la Ley 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que fueren realizados por ante un juez nacional o provincial en expedientes que por ante ellos tramitan”.*<sup>13</sup>

De su lectura, se desprenden algunos temas importantes a considerar:

#### **2.2.4.1 Falta de actualización del monto**

Originariamente el art. 1 de la Ley 25.345 fijaba un límite de \$10.000,00 (PESOS DIEZ MIL) para pagos en efectivo. Posteriormente, la Ley 25.413 “Ley de Competitividad” (sancionada el 24 de marzo del 2001), estableció en su art. 9 la reducción del importe a \$1.000,00 (PESOS MIL).

Si bien existieron numerosos proyectos presentados con la intención de actualizar dicho monto, a la fecha el mismo se mantuvo invariable. Ello resulta inconsistente con la situación económica del país y, por ende, con la continua pérdida en el poder adquisitivo de la moneda como consecuencia de los altos niveles de inflación.

Es totalmente necesario actualizar el importe y adecuarlo al contexto que estamos viviendo.

#### **2.2.4.2 Contradicción con lo estipulado por el Código Civil y Comercial de la Nación**

La Ley Antievasión modifica los alcances del instituto del pago regulado en el CCyCN, estableciendo que para que el mismo tenga efecto cancelatorio debe efectuarse a través de determinados medios.

---

<sup>13</sup> Ley 25.345; B.O 17/11/2000; art. 1.



En el Libro Tercero – Derechos Personales – Título I: Obligaciones en general, Capítulo 4, Sección 1ª, del Código Civil y Comercial de la Nación, tenemos las disposiciones generales referidas al pago (Arts. 865 – 885).

En lo que nos interesa, el art. 865 reza “pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación”<sup>14</sup>. Y es en su art. 880 que determina que “el pago realizado por el deudor satisface el interés del acreedor, extingue el crédito y lo libera”<sup>15</sup>.

Se observan dos regulaciones en pugna. Mientras que la Ley 25.345 no reconoce efectos entre las partes ni frente a terceros a aquellos pagos en efectivo superiores a \$1.000,00, el Código estipula que el pago goza de efecto liberatorio sin mencionar modalidades específicas para su cancelación.

#### **2.2.4.3 Atribuciones del Fisco RG 1547/2003. Operaciones alcanzadas.**

Tal como se expuso en el desarrollo del trabajo, la Resolución General 1547/2003 avanzó en una suerte de reglamentación parcial de la Ley 25.345 estableciendo ciertas limitaciones y especificaciones a los efectos de permitir o no el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios.

El art. 1 de la Ley 25.345 limita las transacciones en dinero en efectivo superiores a \$1.000,00, condicionándolas a la utilización de determinados medios de pago. Se observa que la normativa en cuestión no hace referencia a cuáles son las operaciones que darían origen a las respectivas obligaciones de pago, sino que solo habla de montos totales o parciales superiores a una suma determinada.

Sin embargo, aquí encontramos que la RG 1547 AFIP, en su art. 1, extiende tales directrices a las acciones que los contribuyentes desplieguen cuando actúen como adquirentes de cosas muebles, locatarios o prestatarios. Hablamos entonces de un instrumento de rango sublegal que amplía su alcance:

**“Artículo 1º RG AFIP 1547/2003 — 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”.**<sup>16</sup>

#### **2.2.4.4 Conceptos que componen el monto**

En lo que respecta al monto de \$1.000,00, es la misma RG 1547/2003 la que determina en su art. 4 cuál es su composición. Así establece que el importe en cuestión abarca los tributos nacionales, provinciales, municipales y de CABA, y en

<sup>14</sup> Código Civil y Comercial de la Nación; B.O 08/10/2014, art. 865.

<sup>15</sup> Código Civil y Comercial de la Nación; B.O 08/10/2014, art. 880.

<sup>16</sup> RG AFIP 1547/2003, B.O 12/08/2003, art. 1.

su caso las percepciones; sin considerar las retenciones, compensaciones, afectaciones y cualquier otro retorno que pudieran reducirlo:

**“Art. 4º RG AFIP 1547/2003** — El monto establecido en el artículo 1º de la Ley Nº 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”.*<sup>17</sup>

#### **2.2.4.5 Pagos totales o parciales**

La Ley Antievasión se refiere a pagos totales o parciales de dinero que no deben superar la suma de \$1.000,00 en efectivo. Hablamos de una misma transacción que, si bien puede pagarse en forma fraccionada, debe acatar lo estipulado por la norma.

Si el contribuyente o responsable “divide” su factura con el objeto de efectuar dispendios por debajo del monto previsto, estaría yendo en contra de lo que establece la normativa. Por ende, si el monto total, o la suma de los pagos parciales, superan los \$1.000,00 el mecanismo para cancelar la obligación deberá ser alguno de los previstos en el art. 1.

#### **2.2.4.6 Medios de cancelación. Excepciones.**

El art. 1 de la Ley 25.345 prevé que para que los pagos superiores a \$1.000,00 (o su equivalente en moneda extranjera) sean oponibles entre las partes y frente a terceros, los mismos deben cancelarse mediante los siguientes instrumentos:

- ✓ Depósitos en cuentas de entidades financieras: se trata de colocaciones de dinero que las personas realizan en los bancos quedando estos a cargo de su custodia. El sujeto titular de la cuenta puede depositar y retirar dinero a medida que así lo requiera.
- ✓ Giros o transferencias bancarias: si bien en ambos procedimientos el fin es enviar dinero, las características entre uno y otro difieren. En el caso del giro, los fondos están siempre garantizados y el trámite debe efectuarse de manera presencial. El banco del deudor recibe la orden por parte de su cliente de enviar dinero a determinada cuenta a través de un cheque. Este último debe contener los datos del emisor, receptor y la cuenta bancaria de destino. Posteriormente el acreedor, al recibir el cheque, debe entregarlo físicamente en su banco el cual procederá a efectuar los cargos correspondientes.

En cuanto a la transferencia, nos referimos al proceso electrónico a través del cual se envía directamente dinero de una cuenta a otra sin intermediarios más que el sistema utilizado.

---

<sup>17</sup> RG AFIP 1547/2003, B.O 12/08/2003, art. 4.

- ✓ Cheques o cheques cancelatorios: el cheque puede ser definido como una orden de pago librada contra un banco que permite a la persona que lo recibe cobrar una cierta cantidad de dinero estipulada en el documento. El cheque cancelatorio también es un medio para la cancelación de obligaciones de dar sumas de dinero. En este caso, se caracteriza por ser emitido por el BCRA, quien lo entrega a los bancos en consignación a medida que las entidades registran pedidos del público. Los mismos deben librarse o endosarse a nombre del emisor de la factura o documento equivalente, y produce los efectos del pago desde el momento en que se transmite al acreedor. Posteriormente, la persona que lo recibe deberá presentarlo ante su entidad financiera la que gestionará el cobro ante el BCRA y luego acreditará el importe correspondiente en la cuenta de su cliente.
- ✓ Tarjetas de crédito, compra o débito: la figura en cuestión fue incorporada en la Ley Antievasión a través del art. 1 inc. a del Decreto 363/2002. Las tarjetas de débito son aquellas en las que el pago se carga directamente en la cuenta corriente del titular, y hasta el límite de los fondos con los que dispone. Por el contrario, con las tarjetas de crédito se puede pagar incluso si no se dispone de fondos adquiriendo el titular una deuda con el banco.
- ✓ Factura de crédito: la figura en trato fue creada por Ley 24.760 e incorporada en la Ley Antievasión a través del Decreto 363/2002 art. 1 inc. a<sup>18</sup>. Se trata de un título valor que debe emitirse con motivo de la celebración de determinados contratos de compraventa o locación. Quien la emite es el vendedor y debe ser aceptada por el comprador, momento a partir del cual se habilita la vía ejecutiva para perseguir su cobro. Para proceder a su utilización se deben cumplir algunos requisitos tales como: que se trate de una compraventa o locación de cosas muebles, una locación de servicios o una locación de obra; que ambas partes se domicilien en la República Argentina; que se convenga un plazo para el pago superior a los treinta días desde la emisión de la factura o documento equivalente; y que los productos o servicios estén destinados a ser integrados en procesos de producción, transformación, comercialización o prestación a terceros.
- ✓ Otros procedimientos que expresamente autorice el PODER EJECUTIVO NACIONAL: este punto fue incorporado por el inc. b del art. 1 del Decreto 363/2002<sup>19</sup>.

Por otra parte, existen algunos supuestos que quedan exceptuados de lo previsto por el art. 1 de la Ley 25.345, a saber:

- Pagos que se efectúen a entidades financieras.
- Pagos realizados ante un juez nacional o provincial.
- Pagos efectuados en ocasión del otorgamiento de escritura pública por la que se modifiquen, declaren o extingan derechos reales sobre inmuebles.

<sup>18</sup> Decreto 363/2002; B.O 22/02/2002; art. 1 inciso a.

<sup>19</sup> Decreto 363/2002; B.O 22/02/2002; art. 1 inciso b.

## 2.2.5 Análisis del Artículo 2 de la Ley 25.345

El artículo 2 de la Ley 25.345 establece una doble sanción: no solo que los pagos en efectivo superiores a \$1.000,00 no tendrán efecto entre las partes ni frente a terceros; sino que éstos tampoco serán computables como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando se acredite la veracidad de las operaciones.

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

*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”.*<sup>20</sup>

De su lectura, se desprenden algunos temas importantes a considerar:

### 2.2.5.1 Presunción absoluta “iuris et de iure”

La presunción puede ser definida como el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado.<sup>21</sup>

Sus elementos son tres: el hecho conocido (también denominado indicio o hecho base), el hecho presunto, y la relación entre ambos (según la cual tenido como cierto el primero debe aceptarse la probabilidad del segundo).

Pueden ser simples o legales, siendo las últimas las contenidas en la norma jurídica. Éstas a su vez se clasifican en absolutas, que no admiten prueba en contrario; y en relativas que si la admiten, garantizando así el derecho de defensa de los sujetos pasivos.

En el artículo en trato nos encontramos frente a una presunción absoluta “iuris et de iure”, ya que impide a quien no utiliza los medios de pago establecidos probar la veracidad de las operaciones. Ello resulta de suma gravedad dado que es el derecho de defensa de los contribuyentes y responsables el que resulta vulnerado.

No solo hablamos de la vulneración de una garantía prevista constitucionalmente como lo es el debido proceso adjetivo (derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a una resolución fundada), sino también del desconocimiento de principios tributarios fundamentales como ser los de capacidad contributiva, legalidad y razonabilidad; temas que se abordarán más adelante.

Un incumplimiento meramente formal, referido a la utilización de un medio de pago distinto al que prevé la norma, no puede impedir a los administrados el acreditar la veracidad de sus operaciones. En tal sentido, la Corte en la causa “Hermitage”<sup>22</sup>

<sup>20</sup> Ley 25.345; B.O 17/11/2000; art. 2.

<sup>21</sup> Navarrine, S. y Asorey R. (1985); “Presunciones y ficciones en derecho tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

<sup>22</sup> Causa “Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley 25.063 s/Proceso de conocimiento”, Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de fecha 15/06/2010.

dijo que las presunciones requieren un uso inteligente, concreto y racional, y que su utilización debe limitarse a aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.

Para otros autores se trata de una mera ficción legal, entendida esta como una disposición jurídica que conceptualiza un determinado hecho, sea o no cierto, y lo reputa como cierto, sin admitir prueba en contrario.

En tal sentido, para Gorosito Alberto M. se trata de una ficción, pues no falsea ni oculta la verdad real, crea una verdad jurídica distinta a la real. El autor califica la disposición legal de irrazonable en cuanto crea una sanción que se aplica aun cuando no haya lesión al bien jurídico protegido. Así dice que es evidente que la norma tiende a proteger las facultades de verificación y fiscalización del Fisco nacional; pero resulta inadmisibles que el responsable, aun cuando pueda probar con absoluta certeza la veracidad de las operaciones, sea igualmente sancionado por el hecho de haber abonado su adquisición con la moneda de curso legal en el país.<sup>23</sup>

### 2.2.5.2 Aplicación del Artículo 14 de la Ley 11.683

No solo que el artículo 2 de la Ley 25.345 no permite al administrado acreditar la veracidad de sus operaciones, sino que la norma estipula que en estos casos no se aplicará el procedimiento de determinación de oficio normado en el art. 16 y siguientes de la Ley 11.683 bastando con la simple intimación de pago.

El art. 14 de la Ley de Procedimiento Tributario, establece:

**“ARTICULO 14** — Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS se cancele o se difiera impropriadamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los artículos 16 y siguientes de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada”.<sup>24</sup>

El sistema de determinación de deuda tributaria impuesto por la Ley Antievasión difiere del previsto por la Ley de Procedimiento Tributario. Mientras que el primero impide acreditar la veracidad de las operaciones; el segundo, basándose en el art. 34 de la Ley 11.683, impone al contribuyente la obligación de hacerlo.

Nuestro sistema tributario se caracteriza por ser auto determinativo de impuestos, es decir, es el mismo contribuyente el que determina su obligación tributaria y presenta la declaración jurada, quedando ésta sujeta a una posterior verificación y fiscalización por parte de la Administración Tributaria.

<sup>23</sup> Gorosito, A. (Junio 2004), “Presunciones y ficciones en el derecho tributario”, Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

<sup>24</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 14.

En los casos en que no se presente la declaración jurada, o que la presentada resulte impugnada, el Fisco deberá proceder a determinar de oficio la obligación del responsable. Esto puede hacerlo sobre base cierta (regla general), sobre base presunta (sólo cuando no tenga los elementos necesarios para determinar con certeza la materia imponible), o sobre base mixta (una combinación de ambos).

La importancia del procedimiento de determinación de oficio reside en que el mismo garantiza el debido proceso adjetivo. Así, ante los cargos e impugnaciones realizados por el Fisco, el contribuyente puede tomar conocimiento de los mismos y producir y ofrecer toda la prueba que haga a su derecho.

El art. 17 LPT<sup>25</sup> establece cuáles son las etapas que lo componen:

- ✓ Se inicia con la vista al contribuyente o responsable de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones que se le atribuyen, con debido fundamento de los mismos.
- ✓ En el plazo de 15 días, prorrogable por otro igual por única vez y por pedido expreso, el contribuyente debe efectuar por escrito su descargo y ofrecer la prueba que hace a su derecho.
- ✓ Evacuada la vista o transcurrido el plazo señalado, el juez administrativo dictará resolución fundada determinando el tributo e intimando el pago dentro del plazo de 15 días.
- ✓ Si a partir de la contestación de la vista, o del vencimiento para hacerlo, transcurrieran 90 días sin que se dicte la resolución, el contribuyente o responsable podrá solicitar pronto despacho.
- ✓ Si transcurren 30 días sin que se dicte la resolución, caduca el procedimiento y el Fisco podrá iniciar por única vez un nuevo proceso de determinación de oficio.

Villegas afirma que se trata del acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria; en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (quantum debeatur).<sup>26</sup>

Hablamos de un procedimiento administrativo reglado, no discrecional, que tiene por fin determinar la materia imponible, o el quebranto impositivo, y liquidar el tributo correspondiente. Entre sus características más relevantes a destacar tenemos que:

- ✓ Tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso al permitir al contribuyente ejercer su derecho de defensa.
- ✓ La carga impugnatoria recae sobre el particular.
- ✓ La carga probatoria recae para ambas partes.
- ✓ La resolución determinativa debe ser razonable y explicitar detalladamente los motivos que llevaron al Fisco a determinar la materia en tal sentido. Una vez verificados ciertos extremos, la misma goza de presunción de legitimidad y fuerza ejecutoria.
- ✓ Tiene carácter declarativo porque la obligación tributaria ya nació en el momento que se configuró el hecho imponible.

<sup>25</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 17.

<sup>26</sup> Villegas, H. (1995); "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Buenos Aires; Editorial Depalma.

- ✓ Tiene naturaleza de acto administrativo porque emana de la Administración con todas sus características.

Por otra parte, se detallan algunos supuestos establecidos normativamente en los que el procedimiento de determinación de oficio no tendría lugar, a saber:

- ✓ Cuando en una declaración jurada se computen conceptos improcedentes, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o el saldo a favor de la AFIP se cancele o difiera impropriamente, bastará la simple intimación de pago (Art. 14 LPT).
- ✓ Cuando se trate de liquidaciones y actuaciones de inspectores y empleados del Fisco (Art. 16 LPT).
- ✓ Cuando la disconformidad con liquidaciones administrativas se deba exclusivamente a errores de cálculo (Art. 17 LPT).
- ✓ Cuando los agentes de retención o percepción, habiendo practicado la retención o percepción, hubieran presentado la declaración jurada determinativa o informativa de su situación frente al gravamen, o alternativamente la AFIP constatare la retención o percepción practicada a través de los pertinentes certificados (Ley 26.044).
- ✓ Cuando los pagos de las operaciones no sean efectuados de acuerdo a la estipulado por el Art. 1 de la Ley 25.345 (Ley Antievasión).

Respecto al último punto, y en relación al tema que nos ocupa, se disiente con lo previsto. En estos casos no solo se impide al contribuyente acreditar la veracidad de sus operaciones, sino que tampoco se le permite tomarse las deducciones y computarse los créditos que se deriven de la operación. Ello da lugar a la desnaturalización de los hechos imponible en los respectivos impuestos (Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado), ya que se termina gravando una ganancia que realmente no existe. El Fisco no solo cuestiona la forma de cancelación de las obligaciones, sino que modifica sustancialmente la materia imponible creando una realidad que difiere de los hechos. Se observa que no es el impuesto a pagar el que se ve modificado sino más bien el impuesto determinado.

El art. 14 de la Ley 11.683 habla específicamente de conceptos improcedentes que se computen contra el impuesto determinado, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros, o cancelaciones o diferimientos impropios de los saldos a favor de AFIP. En tales casos lo que se afecta es el impuesto a pagar, pudiendo el Fisco intimar directamente su pago. Por el contrario, cuando lo que se modifica es el impuesto determinado (que es lo que ocurre al aplicar el art. 2 de la Ley 25.345 por las razones mencionadas ut supra), no podría procederse en igual sentido y debería aplicarse el procedimiento determinativo de oficio.

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

Siempre debe darse al contribuyente la posibilidad de probar sus operaciones y ello solo puede hacerse en el marco de un procedimiento de determinación de oficio”.<sup>27</sup>

### **2.2.5.3 Desnaturalización del hecho imponible en el Impuesto a las Ganancias**

Mediante la aplicación literal del art. 2 de la ley Antievasión se altera el hecho imponible definido por la Ley del Impuesto a las Ganancias. Al imposibilitarle al contribuyente deducir los gastos efectivamente realizados para obtener y mantener las ganancias gravadas, se afecta no solo el principio de razonabilidad sino también el de capacidad contributiva. De tal manera, el impuesto no solo recae sobre las ganancias propiamente dichas, sino también sobre los gastos realizados para obtenerlas. El mero incumplimiento formal, referido a la forma de cancelación de una obligación, no puede desnaturalizar el sentido y alcance del gravamen.

El art. 83 LIG establece que “los gastos cuyas deducciones admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas”<sup>28</sup>. Tal definición se complementa con lo estipulado por el art. 23 LIG que dice que “para establecer la ganancia neta se restaran de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente”<sup>29</sup>.

Cuando hablamos de gasto necesario no nos referimos a un gasto inevitable o indispensable para el responsable, sino más bien a uno que tenga vinculación con la generación del ingreso. Es importante que exista una relación de causalidad entre el gasto y el giro económico del negocio o la actividad económica de la cual se deriva la ganancia gravada.

No solo el nexo mencionado precedentemente es relevante, sino que a efectos de su deducción el mismo debe:

- ✓ Haber sido efectivamente realizado y erogado
- ✓ Ser imputable al periodo fiscal
- ✓ Ser razonable
- ✓ Estar debidamente documentado

De lo arriba expuesto se desprenden dos temas que resultan de interés: la documentación del gasto y la formalidad en el pago.

En cuanto al primero, debe existir un respaldo documental que permita justificar la realización del mismo. Este debe estar registrado en los libros contables de la empresa para poder ser computado posteriormente.

La falta de documentación del gasto, o que la misma sea apócrifa, sumada a la ausencia de elementos suficientes que permitan presumir el destino del pago o la identificación de la persona del beneficiario, nos remitiría inmediatamente a la normativa vigente relativa a las salidas no documentadas, no solo impidiendo su

<sup>27</sup> Calello, C. (Mayo 2014); “La Corte se expidió sobre la Ley Antievasión”; Doctrina Tributaria ERREPAR.

<sup>28</sup> Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias, B.O 31/12/1973, art. 83.

<sup>29</sup> Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias, B.O 31/12/1973, art. 23.



deducción sino, además, imponiendo un costo adicional vía el impuesto del 35% respectivo a dichas salidas no documentadas.<sup>30</sup>

Respecto a la formalidad en el pago, nos referimos específicamente a las disposiciones de la Ley 25.345. Tal como se viene desarrollando, la normativa fija en sus artículos 1 y 2 que aquellos pagos superiores a \$1.000,00 que no se realicen de acuerdo a las formas previstas, no solo carecerán de efectos entre las partes y frente a terceros, sino que tampoco podrán ser deducidos en el Impuesto a las Ganancias ni computados como créditos en el Impuesto al Valor Agregado, aun cuando los contribuyentes o responsables acrediten la veracidad de las operaciones.

Se observa que las consecuencias fiscales que se derivan son muy graves al atentar contra garantías constitucionales y principios tributarios básicos.

La Ley Antievasión no puede limitar una deducción prevista por la ley del impuesto, generando así un aumento de su tasa efectiva y por ende una mayor carga tributaria para el contribuyente.

El mero incumplimiento de una formalidad (forma de cancelación de las obligaciones) no puede derivar en el desconocimiento de un hecho y sus efectos, más aún cuando el contribuyente pudiera probar su real existencia y veracidad.

#### **2.2.5.4 Desnaturalización del hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado**

El IVA es un impuesto plurifásico, no acumulativo, que tiene por objeto el valor agregado que adquiere el producto, locación o servicio en las distintas etapas de circulación. Se calcula restándole al impuesto sobre las ventas, prestaciones y locaciones gravadas (débito fiscal) el impuesto sobre las compras de bienes, obras y servicios (crédito fiscal). La diferencia entre débitos y créditos da lugar al saldo técnico al cual se le restarán las retenciones y percepciones sufridas, los pagos a cuenta realizados, y los saldos a favor, pudiendo surgir como consecuencia de ello un impuesto a pagar o un saldo a favor del contribuyente.

Mediante la aplicación literal del art. 2 de la ley Antievasión se altera el hecho imponible definido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado al impedir al contribuyente el cómputo de los créditos fiscales efectivamente facturados y pagados a sus proveedores.

El art. 12 de la Ley de IVA<sup>31</sup> establece cuáles son los requisitos que se deben cumplir a fin de que la compra o importación definitiva de bienes, locaciones o prestaciones de servicios, generen el derecho a cómputo del crédito fiscal. Ellos son:

- ✓ Que el impuesto sea facturado y discriminado conforme a las normas vigentes sobre emisión de comprobantes – RG 1415
- ✓ Que el impuesto facturado no sea superior al importe que resulte de aplicar la alícuota sobre la base de medida

<sup>30</sup> Rajmilovich, D. (2020); “Manual del Impuesto a las Ganancias 5° edición”; CABA; Editorial La Ley.

<sup>31</sup> Ley 20.631 Impuesto al Valor Agregado; B.O 31/12/1973, art. 12.

- ✓ Que el impuesto facturado se vincule con la consecución de operaciones gravadas por el impuesto
- ✓ Que el crédito sea imputable al periodo fiscal que se liquida
- ✓ Que las operaciones que originen el crédito hubieran generado para el vendedor, locador o prestador el débito respectivo
- ✓ Que quien pretenda el computo sea RI en el gravamen
- ✓ Que el contribuyente pueda probar la real existencia de la operación
- ✓ Que la cancelación de la operación se instrumente mediante determinados medios de pago

El último punto se relaciona específicamente con lo estipulado por la Ley 25.345 en su artículo 2. El mismo dispone que para que los contribuyentes o responsables pueden computarse los respectivos créditos fiscales, los pagos de obligaciones superiores a \$1.000,00 deben realizarse según las formalidades previstas en el art. 1. Ello constituye un verdadero atropello al darle prevalencia a un mero ritualismo formal por sobre la realidad de los hechos.

Si los pagos efectivamente existieron, independientemente de la modalidad de cancelación, la normativa no puede impedir al administrado computarse los créditos fiscales. Caso contrario, se atenta contra lo previsto por la ley del impuesto y se desnaturaliza el hecho imponible definido normativamente. De tal manera, se termina cobrando el impuesto sobre un valor agregado mayor que el añadido por el sujeto.

Resulta inconstitucional que el contribuyente deba soportar una mayor carga tributaria, desconociéndose un principio elemental del derecho tributario como lo es el de capacidad contributiva.

### 2.2.6 Análisis del Artículo 34 de la Ley 11.683

En este punto se abordará la contradicción normativa existente entre el art. 2 de la Ley 25.345 y el art. 34 de la Ley 11.683. Básicamente, la crítica gira en torno a la vigencia de dos normas contrapuestas que se refieren a un mismo tema: la posibilidad del contribuyente de probar la veracidad de sus operaciones.

***“ARTICULO 34 Ley 11.683 — Facúltase al Poder Ejecutivo nacional a condicionar el cómputo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados.***

*Idénticos efectos a los indicados en el párrafo precedente se aplicarán a aquellos contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieran obligados a realizar la constatación dispuesta en el artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33”.*<sup>32</sup>

<sup>32</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 34.

Al respecto, el artículo incorporado a continuación del 33 del citado cuerpo normativo establece:

*“Artículo...: Los contribuyentes estarán obligados a constatar que las facturas o documentos equivalentes que reciban por sus compras o locaciones, se encuentren debidamente autorizados por la Administración Federal de Ingresos Públicos.*

*El Poder Ejecutivo nacional limitará la obligación establecida en el párrafo precedente, en función de indicadores de carácter objetivo, atendiendo la disponibilidad de medios existentes para realizar, la respectiva constatación y al nivel de operaciones de los contribuyentes”.<sup>33</sup>*

### Comentario

El artículo 14 de la Ley 24.765<sup>34</sup> incorporó como artículo sin número a continuación del entonces artículo 40 de la Ley 11.683 la disposición que facultaba a la AFIP a condicionar el computo 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; estableciendo que si los contribuyentes no cumplían con tal precepto quedaban obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para computarse los conceptos indicados. Como consecuencia del reordenamiento realizado por el Decreto 821/98<sup>35</sup>, este precepto pasó a estar contemplado en el actual artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario.

Posteriormente, la Ley 25.795<sup>36</sup> modificó parcialmente el texto del art. 34 LPT. No solo que se facultó al Poder Ejecutivo Nacional a condicionar tal cómputo, sino que además se incorporó un segundo párrafo extendiendo tales efectos a los contribuyentes que por sus compras o locaciones recibieran facturas o documentos equivalentes y estuvieran obligados a constatar la validez de los mismos.

Con respecto a la constatación de validez de la factura, cabe resaltar que la misma apunta más bien a una exigencia de tipo formal, no así a que el contribuyente demuestre la sustantividad de la operación económica. Sin embargo, el incumplimiento de tal obligación torna aplicable la responsabilidad solidaria del art. 8 LPT, siendo que deberán responder con sus bienes propios, y solidariamente con los deudores del tributo, por los impuestos adeudados por el emisor emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible. Es evidente que el Fisco de esta manera traslada una pesada carga sobre el contribuyente.

En cuanto al tema que nos ocupa, el reformado artículo 34 mantuvo inalterable la condición de comprobación de la realidad de las operaciones en aquellos supuestos en que no se utilicen los medios de pago autorizados por la Ley 25.345. De ello se desprenden dos cuestiones importantes:

<sup>33</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. agregado a continuación del 33.

<sup>34</sup> Ley 24.765, B.O 13/01/1997.

<sup>35</sup> Decreto 821/98, B.O 20/07/1998.

<sup>36</sup> Ley 25.795, B.O 17/11/2003.

- ✓ En primer lugar, que nos encontramos frente a una presunción iuris tantum, o relativa, es decir los administrados pueden igualmente computarse a su favor los conceptos mencionados siempre y cuando demuestren que los pagos fueron efectivamente realizados.
- ✓ En segundo lugar, que el artículo 34 LPT garantiza y regula el derecho de defensa de los contribuyentes

Queda claro entonces cuál es la contradicción normativa existente entre el art. 34 de la Ley de Procedimiento Tributario y el art. 2 de la Ley 25.345, siendo que uno permite probar la veracidad de las operaciones cuando los pagos son realizados sin cumplir las formalidades exigidas, y el otro no.

En otras palabras, el art. 34 LPT deriva necesariamente en el procedimiento de determinación de oficio garantizando así el derecho de defensa del contribuyente; mientras que el art. 2 de la Ley Antievasión deriva en el procedimiento del art. 14 LPT que es la mera intimación de pago por parte de la Administración Fiscal.

La vigencia simultánea de dos normas contrapuestas, cuyos efectos son totalmente diferentes, no hace más que favorecer el estado de inseguridad jurídica. La falta de certeza sobre qué norma resulta aplicable, indudablemente afecta el normal desenvolvimiento de la actividad económica de los contribuyentes.

Muchos fueron los cuestionamientos y los criterios que se esbozaron a fin de poder tomar partida por una u otra disposición. Entre ellos podemos mencionar:

- ✓ Principio de especialidad: se refiere a la regla de ley especial-ley general. Hay autores que sostienen que el art. 34 de la Ley 11.683 (ley especial) prevalece por sobre el art. 2 de la Ley 25.345 (ley general). Los argumentos son que la segunda regula la prevención de la evasión tributaria y la primera vendría a ser la ley especial en materia de procedimiento tributario sobre temas de evasión fiscal.  
En tal sentido, la Sala A del Tribunal Fiscal concluyó en la Causa “Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.” que la Ley especial de Procedimiento Tributario prevalece por sobre la ley general de prevención de la evasión fiscal, puesto que al permitirle al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas por el Fisco garantiza el pleno ejercicio del debido proceso adjetivo.<sup>37</sup>  
Sin embargo, muchos autores concuerdan que no es muy útil recurrir a este criterio dada la dificultad en determinar cuál de las normas es la general y cuál la especial.
- ✓ Ley posterior-ley anterior: es cierto que el art. 34 de la Ley 11.683 es anterior al art. 2 de la Ley 25.345, pero también es verdad que mediante el dictado de la Ley 25.795 se confirmó el contenido del primero. Si bien se modificaron algunas cuestiones del artículo original, la presunción iuris tantum se mantuvo invariable. Ello da cuenta de la clara intención del legislador de mantener este criterio por sobre el de la ley antievasión. Consecuentemente, siendo la Ley 25.795 la ley posterior, prevalece el art. 34 por sobre el art. 2.

<sup>37</sup> Causa “Miguel Pascuzzi e Hijos SA”, Sala A del TFN, sentencia de fecha 14/09/2014.

- ✓ La ratio legis: en este caso hacemos referencia a los motivos que dieron lugar a la creación de la norma. Tanto la Ley 25.345 como la Ley 11.683 tienen por objeto, de una u otra forma, impedir y desalentar la evasión fiscal. En consecuencia, si los fines perseguidos son los mismos, no tiene sentido que una de ellas le impida al contribuyente acreditar la veracidad de sus operaciones. Es justamente la probanza de estas últimas la que permitiría demostrar si hubo o no evasión fiscal alguna.
- ✓ Principio de realidad económica: el problema gira en torno a la interpretación y aplicación de dos normas contrapuestas sobre una misma temática. El principio bajo estudio se encuentra en el art. 2 de la Ley 11.683 y se caracteriza por ser neutral, es decir, puede aplicarse tanto a favor del Fisco como del contribuyente. Dada la importancia del mismo, se transcribe su texto:

*“ARTICULO 2º — Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.*<sup>38</sup>

Nos encontramos frente a un mecanismo de excepción, que debe aplicarse solo cuando las formas jurídicas utilizadas por los contribuyentes no sean manifiestamente las adecuadas. En tal caso, se prescinde del ropaje jurídico y se le da preeminencia a la significación económica. Es por ello que el artículo en trato dice que 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.

Todo acto jurídico tiene una intención jurídica o intentio juris, y una intención empírica o intentio factis. La primera tiene que ver con la forma jurídica que las partes adoptan para encuadrar el hecho económico; mientras que la segunda se relaciona con la sustancia, es decir, con el hecho económico en sí. Según el principio de realidad económica, debe predominar la sustancia sobre la forma.

El art. 2 de la Ley Antievasión establece que los pagos superiores a \$1.000,00 que no cumplan con las formalidades exigidas por el art. 1, no solo que no surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros, sino que tampoco serán computables como deducciones en el Impuesto a las Ganancias ni como créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, aún

---

<sup>38</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 2.

cuando el contribuyente pudiera demostrar la veracidad de las operaciones. Nos encontramos frente a una presunción absoluta que considera que las operaciones no existieron, impidiéndole al contribuyente demostrar la realidad económica en la que se basa.

Si prescindimos de la forma utilizada para cancelar la obligación, y observamos que la operación efectivamente existió y se pagó, no existen motivos para desconocer los efectos jurídicos y fiscales que de ella se derivan.

En definitiva, el art. 2 de la Ley Antievasión da prevalencia al ritualismo formal por sobre la verdad objetiva, lo cual va en contra del principio de realidad económica. Se entiende que en aquellos casos en los que el Fisco pretenda desconocer la existencia de las operaciones por la forma de pago instrumentada por los administrados, éstos gozan de un principio fundamental que pueden aplicar a su favor.

En tal sentido, la Cámara Federal de Paraná en la causa “Epuyén S.A. c/AFIP DGI s/acción de inconstitucionalidad” trajo a colación el principio de realidad económica, analizando la extensión que debe darse al art. 2 de la Ley 11.683 en la determinación de la verdadera naturaleza del hecho imponible. Al respecto, recuerda que si bien el principio de realidad económica es el principio interpretativo de excepción instaurado en la Ley de Procedimiento Tributario, debe ser aplicado cuando no existe una verdadera identidad entre el hecho jurídico que se pone de manifiesto y que, consiguientemente, provocará una carga fiscal, y el sustento real que de ese hecho se desprende (...) De lo que se trata es de la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo a la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (...) Por lo demás, agrega que si el Fisco puede recurrir a la prescindencia de la forma jurídica para develar una realidad distinta a la apariencia que dichas formas han presentado, no resulta coherente que se interponga una norma que impide en modo absoluto hacerlo en ciertos casos, cuando ello puede beneficiar al contribuyente. Por eso sentencia que puede establecerse, como se ha hecho, un catálogo de medios cancelatorios que por sí se consideren suficientes, pero no parece razonable que ante la ausencia de ellos no se permita en modo alguno la acreditación por otros medios.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> Causa “Epuyén S.A. c/AFIP DGI s/acción de inconstitucionalidad”, Cámara Federal de Paraná, sentencia de fecha 14/11/2006.

## **CAPÍTULO III: “Principios y derechos vulnerados por la Ley Antievasión”**

### **3.1 Introducción**

Desde hace mucho tiempo ya se hablaba en el ámbito de jornadas, simposios y congresos tributarios sobre la inconstitucionalidad de la Ley Antievasión. Si bien el fin de la norma es el de combatir la evasión fiscal, la realidad es que su aplicación resulta violatoria de derechos y garantías constitucionales.

Sin dudas que reducir la utilización del efectivo es fundamental para lograr un seguimiento del circuito del dinero y para fortalecer los controles fiscales, pero medidas de tal índole deben enmarcarse en principios básicos (legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, proporcionalidad, capacidad contributiva, razonabilidad y seguridad jurídica), como así también garantizar el debido proceso adjetivo.

En el presente trabajo se expuso que los artículos 1 y 2 de la Ley 25.345 van en contra no solo de las costumbres comerciales y de los acuerdos voluntarios celebrados entre los particulares de buena fe, sino también de principios que se derivan explícita o implícitamente de la Constitución Nacional. No podemos desconocer la importancia de estos últimos, siendo que son ellos los que actúan como verdaderos límites a la potestad tributaria que detenta el Estado.

Dada su extensión, y ante la imposibilidad de agotar su estudio mediante este análisis, se plasmarán las cuestiones más relevantes que permitirán introducir al lector en el tema.

### **3.2 Principios y derechos que resultan afectados**

#### **3.2.1 Voluntad de las partes – Libertad de comercio**

La Ley Antievasión ha avanzado sobre un principio general consagrado en el Código Civil y Comercial de la Nación como lo es el respeto a la voluntad de las partes.

No solo la Ley 25.345 establece en su primer artículo que no surtirán efectos entre las partes ni frente a terceros los pagos de sumas de dinero superiores a \$1.000,00 que no se realicen mediante alguno de los instrumentos previstos normativamente; sino que también agrega en su segundo artículo que, si ello ocurre, dichos pagos no podrán computarse como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aun cuando estos acreditaran la veracidad de las operaciones.

Se observa entonces que se exige a los contratantes el cumplimiento de requisitos meramente formales (referidos a la instrumentación del pago), que terminan generando complicaciones en el desarrollo de las transacciones económicas en general.

El Código Civil y Comercial de la Nación define al contrato en su artículo 957 fijando que “contrato es el acto jurídico mediante el cual dos o más partes

manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales”<sup>40</sup>.

De la lectura de los siguientes artículos se desprenden algunos principios jurídicos esenciales:

- ✓ Artículo 958 - libertad de contratación: “las partes son libres para celebrar un contrato y determinar su contenido, dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres”<sup>41</sup>.
- ✓ Artículo 959 - efecto vinculante o principio de la autonomía de la voluntad: “todo contrato válidamente celebrado es obligatorio para las partes. Su contenido solo puede ser modificado o extinguido por ellas o en los supuestos que la ley lo prevé”<sup>42</sup>.
- ✓ Artículo 961 - principio de buena fe: “los contratos deben celebrarse, interpretarse y ejecutarse de buena fe. Obligan no solo a lo que está formalmente expresado, sino a todas las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor”<sup>43</sup>.

De lo expuesto surge que el Derecho Argentino tutela la libertad de contratar y la libertad de configurar el contenido del contrato. Además, es el artículo 14 de la Constitución Nacional Argentina el que consagra el derecho de los ciudadanos a ejercer industria, comercio y profesión en todo el territorio de la Nación.

Claramente la Ley Antievasión resulta violatoria de la libertad contractual consagrada en el Código Civil y Comercial, como así también del derecho a ejercer comercio previsto en la Constitución Nacional. Obligar a los particulares a utilizar determinados medios de pago, (privándolos de sus efectos e impidiéndoles gozar de los beneficios fiscales que de ellos se derivan) entorpece el normal desenvolvimiento de los negocios.

La realidad es que muchas veces son los mismos proveedores los que mantienen una postura reacia a cobrar en otras modalidades que no sea el efectivo, sin dejarle alternativa al contribuyente quien necesita abastecerse de mercadería a fin de ejercer actividad comercial. Si el pago se efectuó y no existen cuestionamientos por parte de la Administración Fiscal respecto a la validez de la operación, no resultaría lógico que ésta le impida al administrado el cómputo de sus deducciones y créditos fiscales.

### **3.2.2 Principio de legalidad**

Se trata de un principio fundamental en Derecho Tributario y se sintetiza en el aforismo “no hay tributo sin ley previa que lo establezca”.

Implica que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida esta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes y encuentra su fundamento en la necesidad de proteger a los

<sup>40</sup> Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, B.O 08/10/2014; art. 957.

<sup>41</sup> Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, B.O 08/10/2014; art. 958.

<sup>42</sup> Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, B.O 08/10/2014; art. 959.

<sup>43</sup> Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994, B.O 08/10/2014; art. 961.



contribuyentes en su derecho de propiedad. Los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en virtud de ellos se sustrae a favor del Estado algo del patrimonio de los particulares.<sup>44</sup>

En la Constitución Argentina, el art. 19 es el que consagra en forma genérica el principio de legalidad cuando dice “ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley ni privado de lo que ella no prohíbe”. Sin embargo, al circunscribirnos a la esfera tributaria, debemos adicionalmente referirnos a los siguientes:

- ✓ Art. 4, en la parte que menciona “las contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General”.
- ✓ Art. 17, cuando determina “solo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4”.
- ✓ Art. 52, al fijar que “a la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones”.
- ✓ Art. 75 inc. 1, cuando establece que “al Congreso de la Nación le corresponde establecer los derechos de importación y exportación”.
- ✓ Art. 75 inc. 2 primer párrafo, al determinar que “al Congreso de la Nación le corresponde imponer contribuciones indirectas como competencia concurrente con las provincias, y directas por tiempo determinado y proporcionalmente iguales en todo el territorio del Estado siempre que la defensa, seguridad común y bien general de aquel lo exijan”.
- ✓ Art. 99 inc. 3, cuando fija en su segundo párrafo que “el Poder Ejecutivo no podrá en ningún caso, bajo pena de nulidad absoluta e insanable, emitir disposiciones de carácter legislativo”.

De ello se desprende que el tributo solo puede ser creado, modificado o suprimido por ley, emanada del Congreso. Ni el Poder Ejecutivo mediante decretos, ni el Órgano Fiscal mediante resoluciones generales o interpretativas pueden delinear aspectos estructurantes de aquél. Consecuentemente, en materia tributaria solo la ley puede establecer los aspectos relativos a la existencia, estructura y cuantía de la obligación tributaria, como así también lo referido a la configuración de infracciones e imposición de sanciones.

En el caso que nos ocupa, observamos que la Ley Antievasión impide a los contribuyentes y responsables, que no utilicen determinados medios de pago, la deducción de gastos en el Impuesto a las Ganancias y el cómputo de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado. Ello se traduce en un incremento de la tasa efectiva, y consecuentemente en una mayor carga tributaria para los administrados (la cual no está prevista en las leyes de los respectivos gravámenes). Tal carga fiscal no solo lesiona el derecho de propiedad, sino que también va en contra del principio de legalidad al tener su origen no en una ley sino en el incumplimiento a un requisito meramente formal.

La autoridad administrativa no puede recaudar tributos que no hayan sido establecidos por ley formal del Congreso de la Nación que contemple los elementos esenciales de la obligación tributaria.<sup>45</sup>

<sup>44</sup> Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

<sup>45</sup> Corbalán, P. (2020); “Principios constitucionales en materia tributaria”; CABA; Ediciones cathedra jurídica.

### 3.2.3 Principio de capacidad contributiva

La capacidad contributiva puede ser definida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.<sup>46</sup>

En palabras de Fernando Sáinz de Bujanda, ésta supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago del impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.<sup>47</sup>

Si bien la Constitución Argentina no lo menciona expresamente, de la interpretación de sus cláusulas se deriva su inclusión implícita. Además, observamos que existe una relación directa entre éste y los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, siendo que los tributos deben ser pagados equitativa y proporcionalmente según la capacidad económica de los ciudadanos:

- ✓ Art. 16: consagra implícitamente el **principio de generalidad** cuando dice *“La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas”*<sup>48</sup> (el subrayado me pertenece).

La **generalidad** determina que todos los que tengan la capacidad contributiva prevista por ley deben tributar. Si la persona tiene aptitud de pago público debe contribuir, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica. No se deben hacer distingos arbitrarios, salvo los fundados en la capacidad contributiva.

En cuanto a la **igualdad**, la misma aparece en su doble forma de “igualdad ante la ley” y de “igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas”. Este principio constitucional actúa como un verdadero límite al poder fiscal. Se debe tratar como iguales a quienes se encuentren en iguales condiciones a efectos tributarios. No se puede imponer el mismo tributo a personas con distinta capacidad económica.

- ✓ Art. 4 y Art. 75 inc. 2: de ellos surge explícitamente el **principio de proporcionalidad**.  
El primero de ellos dice *“El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional”*<sup>49</sup> (el subrayado me pertenece).

<sup>46</sup> Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

<sup>47</sup> Sáinz de Bujanda, F. (1962); “Hacienda y Derecho”; Madrid; Instituto de Derechos Públicos.

<sup>48</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 16.

<sup>49</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 4.

Por su parte, el segundo determina que *“Corresponde al Congreso imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables”*.<sup>50</sup> (el subrayado me pertenece).

En definitiva, de la lectura de ambos surge que los contribuyentes deben contribuir al sostenimiento del Estado **en proporción** a su capacidad contributiva.

La capacidad contributiva es la base y fundamento de cualquier impuesto. No se puede someter a imposición a una persona que no tiene la capacidad económica para hacerlo. La Ley Antievasión al prohibir el cómputo de las deducciones en el Impuesto a las Ganancias, y de los créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, termina generando una “ganancia ficticia” que deriva en un mayor tributo a cargo del contribuyente o responsable. El mayor esfuerzo económico que debe hacer el administrado (por la modificación de las bases imponibles) atenta claramente contra el principio de capacidad contributiva.

### 3.2.4 Derecho de propiedad

El derecho de propiedad se deriva principalmente de los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional. Para introducirnos en el tema, citamos a Spisso quien lo define como “la relación o vínculo de las personas con las cosas, bienes o valores que, bajo el amparo del Estado, les permite usar, disfrutar y disponer de ellos”.<sup>51</sup>

En términos generales podemos decir que comprende todos los bienes y derechos que integran el patrimonio de una persona.

El art. 14 de nuestra norma suprema establece que todos los habitantes de la Nación tienen derecho a usar y disponer de su propiedad, mientras que el art. 17 es el que consagra su inviolabilidad cuando dice:

*“La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el Artículo 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”*<sup>52</sup>.

De su lectura se desprenden algunas cuestiones importantes:

<sup>50</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 75 inciso 2.

<sup>51</sup> Spisso, R. (2000); “Derecho Constitucional Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.

<sup>52</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 17.

- Como todo derecho consagrado en la Constitución, no es absoluto sino que está sujeto a las leyes que reglamenten su ejercicio.
- Todo acto o ley del que resulte una violación al derecho de propiedad importa una confiscación.
- Existen tres límites a dicha “inviolabilidad”: la transmisión judicial de la propiedad, la expropiación, y el poder de imposición del Estado. En estos casos, se deberán cumplir inexorablemente ciertos requisitos constitucionales para que los mismos puedan llevarse a cabo.
- La propiedad tiene que ser protegida de aquellos que busquen cercenarla (Estado y particulares). Las protecciones consagradas por el art. 17 son: a) “ningún habitante de la Nación puede ser privado de su propiedad, sino en virtud de sentencia fundada en ley”; b) “solo el Congreso de la Nación impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°”; c) “la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal Argentino” y d) “ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie”.

Si bien en materia tributaria los tributos importan restricciones al derecho de propiedad (ya que en virtud de ellos se sustrae a favor del Estado parte del patrimonio de los particulares), los mismos no pueden afectarlo.

La Ley Antievasión, mediante la aplicación del art. 2, obliga al contribuyente a tributar sobre una ganancia ficticia. Al desconocer un elemento fundamental como lo es la capacidad contributiva, se termina generando un serio menoscabo a su derecho de propiedad.

### 3.2.5 Principio de no confiscatoriedad

Se encuentra receptado implícitamente por el art. 17 de la Constitución Nacional en la parte que dice “la confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino”. Si bien de la interpretación literal de sus términos parecería que se limita únicamente a la esfera penal, lo cierto es que dicha supresión se extiende a todo el ámbito del derecho.

Cuando los tributos absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta se dice que los mismos resultan confiscatorios. Podemos afirmar que nos encontramos frente a un principio cuya finalidad radica en establecer un límite de tipo cuantitativo a la imposición, dentro del cual debe fijarse el monto de los respectivos tributos.

En concordancia con lo dicho precedentemente, el máximo tribunal puntualizó que el criterio para determinar el límite de la confiscatoriedad no puede ser uniforme, ya que en diversas circunstancias del país y aún dentro de las mismas circunstancias, la relación de los impuestos con el bienestar general puede justificar que la determinación del límite varíe en más o en menos.

Si bien existe jurisprudencia<sup>53</sup> según la cual la absorción constitucionalmente prohibida es la que recae más allá del 33% de las utilidades producidas o del

---

<sup>53</sup> Causa “Compañía Santafesina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba”; CSJN; sentencia de fecha 22/09/1948”.

capital gravado, la realidad es que el límite cuantitativo es relativo. En cualquier caso el carácter de confiscatorio deberá ser probado, no pudiendo presumirse.

### 3.2.6 Principio de razonabilidad

Se trata de un principio general del derecho que se deriva implícitamente de los artículos 28 y 33 de la Constitución Nacional.

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación no ha elaborado un concepto preciso de razonabilidad, en muchos de sus pronunciamientos se refiere al mismo cuando requiere que exista una adecuada proporción entre los medios que arbitran las leyes y los fines cuya realización procuran lograr.

En tal sentido, Villegas tiene dicho que “la razonabilidad del tributo consiste en la exigencia de que el gravamen sea formalmente legal e intrínsecamente justo”.<sup>54</sup>

El art. 28 de la CN establece “*Los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos, no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio*”<sup>55</sup>. En este punto se deben efectuar dos aclaraciones. En primer lugar, cabe destacar que la prohibición a la que se refiere no solo se dirige al Congreso de la Nación, sino que comprende a toda la actuación estatal. En segundo lugar, mencionar que tales principios, garantías y derechos son los que emergen de todo el cuerpo constitucional, no limitándose solo a los que se encuentran reconocidos en los artículos anteriores al 28.

Lo que se busca es imponer un límite a la potestad tributaria estatal. La ley tributaria debe ser razonable y consecuentemente su reglamentación debe ser justa, sin alterar los derechos de los contribuyentes.

Los gravámenes tienen que ser adecuadamente proporcionales a la finalidad que el legislador tuvo en vista al establecerlos.<sup>56</sup>

Por otra parte, tenemos el art. 33 que es considerado como apoyo complementario del 28. El mismo dice “*Las declaraciones, derechos y garantías que enumera la Constitución no serán entendidos como negación de otros derechos y garantías no enumerados; pero que nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno*”<sup>57</sup>.

Las medidas que se adopten para combatir la evasión fiscal deben ser razonables y respetar los límites formales y materiales propios de la tributación receptados en la Constitución Nacional. En otras palabras, deben ser idóneas y adecuadas para el fin que se busca alcanzar y no resultar lesivas ni restrictivas a los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En este caso, la Ley Antievasión prohíbe lisa y llanamente el cómputo de deducciones y créditos fiscales por la mera utilización de medios de pago distintos a los permitidos por ella. El establecimiento de una presunción absoluta, que no admite prueba en contrario, resulta irrazonable. Si bien el fin perseguido por la

<sup>54</sup> Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires, Editorial ASTREA.

<sup>55</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 28.

<sup>56</sup> Corbalán, P. (2020); “Principios constitucionales en materia tributaria”; CABA; Ediciones cathedra jurídica.

<sup>57</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 33.

norma es combatir la evasión fiscal (lo cual resulta fundamental desde cualquier punto de vista), los medios empleados para ello resultan arbitrarios.

Linares ha sostenido que un acto puede tener fundamento de existencia por haber sido dictado y estar vigente, fundamento de esencia en cuanto se apoya en normas jurídicas, pero solo tendrá fundamento de razonabilidad cuando es justo. La ausencia de razonabilidad convierte a las leyes en inconstitucionales y a las sentencias en arbitrarias.<sup>58</sup>

### **3.2.7 Principio de seguridad jurídica**

Se trata de un principio del derecho que si bien no está previsto expresamente en nuestra Constitución, se infiere su inclusión implícita.

La doctrina alemana define el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes.<sup>59</sup>

La seguridad jurídica no busca la petrificación del ordenamiento tributario sino su relativa estabilidad y su modificación conforme a reglas previamente definidas.<sup>60</sup>

Es fundamental que las normas que crean, modifican y/o suprimen gravámenes sean claras y precisas, como así también las disposiciones que regulan la actuación de los contribuyentes y de las autoridades de control y aplicación.

La inequidad del sistema tributario, la elevada carga impositiva, la complejidad normativa y los constantes cambios legislativos son fallas latentes que llevan a una desconfianza generalizada de los ciudadanos. Son tales cambios los que justamente dificultan la comprensión de las normas e impiden anticipar dentro de un plazo razonable el efecto tributario de las decisiones económicas.

En cuanto al tema que nos ocupa, hablamos de la vigencia de dos normas contrapuestas cuyos efectos son totalmente diferentes. Por un lado tenemos el art. 2 de la Ley 25.345 que establece una presunción absoluta, impidiendo a los contribuyentes y responsables ejercer su derecho de defensa; y por otro lado tenemos el art. 34 de la Ley 11.683 que establece una presunción relativa, admitiendo prueba en contrario. Las consecuencias de aplicar uno u otro ordenamiento son distintas. Mientras que la Ley Antievasión impugna lisa y llanamente las deducciones y créditos fiscales al constatar que no se ha utilizado alguno de los medios de pago del art. 1, la Ley de Procedimiento Tributario permite demostrar la veracidad de tales operaciones y computarse los beneficios fiscales que se derivan de las mismas.

La incertidumbre que genera en el contribuyente la vigencia de tales preceptos contrapuestos da cuenta de las fallas que posee nuestro sistema tributario. Ante la vigencia de ambas normas, y la posibilidad de su aplicación en el curso normal

<sup>58</sup> Linares, JF. (2002); "Razonabilidad de las leyes"; Buenos Aires; ASTREA

<sup>59</sup> Novoa, C. (2006); "Aplicación de los tributos y seguridad jurídica"; Derecho & Sociedad.

<sup>60</sup> Fuentes Bernal, J. (2012); "Reflexiones sobre la seguridad jurídica en materia tributaria"; Colombia; Revista Impuestos N° 170.

de la actividad económica, es importante que los administrados sepan cuáles son sus derechos y qué herramientas tienen a su favor para defenderse.

### 3.2.8 Principio del debido proceso adjetivo

Nos encontramos frente a una garantía implícita, reconocida en todos los estados de derecho y en diversos instrumentos internacionales, que exige que nadie sea privado judicial o administrativamente de sus derechos fundamentales.

En nuestra Constitución Nacional, el art. 18 establece la inviolabilidad de la defensa en juicio de la persona y de los derechos. Por su parte, el art. 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José de Costa Rica (que posee rango constitucional según art. 75 inc. 22), reconoce a toda persona el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente, imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

El art. 18 de la CN dice *“Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa. Nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo; ni arrestado sino en virtud de orden escrita de autoridad competente. Es inviolable la defensa en juicio de la persona y de los derechos (...)”*<sup>61</sup>.

De su lectura se desprende cuáles son las garantías procesales que asisten a los individuos durante el desarrollo del proceso, y que buscan protegerlos de los abusos de las autoridades: a) juicio previo, b) intervención de Juez Natural, c) ley anterior, d) inviolabilidad de la defensa en juicio y e) no declaración contra sí mismo.

Por su parte, en nuestro ordenamiento interno, el art. 1 inc. f de la Ley Nacional de Procedimiento Administrativo N° 19.549 determina que el debido proceso adjetivo comprende:

1. Derecho a ser oído: es el derecho de las partes a exponer las razones de sus pretensiones y defensas antes de que se emita el acto decisorio. Comprende la posibilidad de acceder al expediente, de tomar conocimiento de la causa, y de manifestarse en consecuencia. Para ello, el sujeto puede interponer recursos y hacerse patrocinar y representar profesionalmente.
2. Derecho a ofrecer y producir pruebas: significa que cada parte pueda ofrecer y producir las pruebas que hagan a sus derechos. Para ello debe establecerse un plazo razonable que permita esclarecer los hechos y llegar a la verdad jurídica objetiva.
3. Derecho a una decisión fundada: deberán explicitarse los motivos que llevaron a decidir en un sentido u otro. El acto decisorio deberá hacer expresa consideración de los principales argumentos y de las cuestiones propuestas, en tanto fueran conducentes a la solución del caso.

---

<sup>61</sup> Constitución Nacional Argentina, art. 18.

En el desarrollo del trabajo expusimos que existen dos artículos que se encuentran en pugna: el art. 34 de la Ley 11.683 y el art. 2 de la Ley 25.345. Básicamente la crítica gira en torno a las consecuencias que se derivan de la aplicación de uno u otro. Mientras que el primero garantiza el ejercicio del debido proceso adjetivo al permitir al contribuyente acreditar la veracidad de sus operaciones, el segundo lo impide al crear una presunción absoluta que no admite prueba en contrario.

En tal sentido, el art. 34 de la Ley de Procedimiento Tributario es el que consagra el procedimiento de determinación de oficio (art. 16 y siguientes de la Ley 11.683), que permite a los administrados tomar conocimiento de los cargos e impugnaciones realizados por el Fisco, producir y ofrecer la prueba que hace a su derecho y obtener una resolución fundada; mientras que el art. 2 de la Ley Antievasión aplica el procedimiento previsto en el art. 14 de la Ley 11.683, procediendo a la mera intimación de pago de las sumas reclamadas.

En definitiva las resoluciones de la Administración Tributaria no pueden ser arbitrarias ni absolutas, debiéndose permitir al contribuyente defenderse y ofrecer toda la prueba que haga a su derecho. El procedimiento administrativo debe garantizar el debido proceso.



## **CAPÍTULO IV: Inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345. Análisis Fallo “Mera, Miguel Ángel c/DGI”**

### **4.1. Introducción**

Desde que el Máximo Tribunal se expidió declarando la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345 (Ley Antievasión), el fallo “Mera Miguel Ángel c/DGI”<sup>62</sup> ha pasado a ser un “leading case” en materia tributaria.

Si bien en el derecho argentino los fallos de la CSJN no constituyen una regla de derecho obligatoria para casos análogos, no cabe duda que lo resuelto para el caso particular ha traído calma y mayor certeza para los contribuyentes. Así, ante la vigencia de la norma en cuestión y la posibilidad de su aplicación en el curso normal de la actividad económica, éstos cuentan con un antecedente fundamental a la hora de ejercitar su derecho de defensa.

Todo se inició en el año 2006 cuando agentes de la AFIP intimaron a Mera Miguel Ángel a abonar ciertas sumas de dinero en concepto de Impuesto a las Ganancias (por el ejercicio 2003) y de Impuesto al Valor Agregado (por los periodos Enero a Abril 2003, Junio 2003, Noviembre y Diciembre 2003, y Febrero a Abril 2004). La Administración Fiscal procedió a impugnar gastos deducidos en el primer tributo, y créditos fiscales computados en el segundo, al considerar que el administrado no había dado cumplimiento a lo estipulado por el art. 1 de la Ley 25.345 en cuanto a la modalidad de pago instrumentada. Consecuentemente, aplicó el art. 2 del mencionado texto normativo el cual establece que los pagos en efectivo superiores a \$1.000,00 (PESOS MIL) no pueden ser computados como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios que correspondan al contribuyente o responsable, aún cuando estos acrediten la veracidad de las operaciones.

Los principales problemas que dieron lugar a la controversia fueron:

- ✓ El desconocimiento de efectos fiscales de operaciones efectivamente realizadas, y cuya existencia y validez no habían sido refutados por el Organismo Fiscal.
- ✓ La imposibilidad del contribuyente de ejercer su derecho de defensa a fin de demostrar la veracidad de las operaciones.

La causa transitó por todas las instancias judiciales. Tanto el Tribunal Fiscal de la Nación como la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal fallaron a favor del administrado. Si bien el dictamen de la Procuración se inclinó por la postura de AFIP, finalmente la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345 avalando el uso del dinero en efectivo siempre y cuando los contribuyentes acrediten la veracidad de las operaciones.

---

<sup>62</sup> Causa “Mera, Miguel Ángel c/DGI”; Corte Suprema de Justicia de la Nación; sentencia de fecha 19/03/2014.

## 4.2 Argumentos de las partes e instancias intervinientes

Para un cabal entendimiento del tema, se expondrá a continuación lo argumentado por las partes, como así también lo resuelto por las diferentes instancias:

- Administración Federal de Ingresos Públicos
  - ✓ Mediante Resoluciones 334/06 y 335/06 (DV RRMP), ambas del 31 de Julio del 2006, el Fisco intimó a Mera Miguel Ángel a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del Impuesto a las Ganancias (ejercicio 2003) y del Impuesto al Valor Agregado (ejercicios Enero a Abril 2003, Junio 2003, Noviembre y Diciembre 2003 y Febrero a Abril 2004), al impugnar gastos deducidos por aquél en el primer tributo y créditos fiscales computados en el segundo al considerar que el contribuyente no había dado cumplimiento a la Ley 25.345 en cuanto a la modalidad de pago utilizada.
  - ✓ Ante el recurso presentado por el contribuyente, planteó excepción de incompetencia del Tribunal Fiscal. Para ello interpuso recurso de apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones el cual fue rechazado.
  - ✓ Presentó recurso extraordinario ante la CSJN el cual fue admitido en lo que respecta a la interpretación de normas de carácter federal, y rechazado en lo demás.
  - ✓ Señaló que no se trataba de que las operaciones estén probadas o no porque, aún si así lo fueran, es la ley la que prohíbe el cómputo del beneficio por contravención a la norma.
  - ✓ Expresó que a su juicio no existía colisión entre las normas en juego. Agregó que la Ley 25.795 al darle una nueva redacción al art. 34 de la ley 11.683 no derogó el art. 2 de la ley 25.345, que es una norma especial y que prevalece ante lo dispuesto por aquella.
  - ✓ Expuso que la sentencia era arbitraria y que encerraba un supuesto de gravedad institucional al declarar la inconstitucionalidad de la ley anti evasión.
- Mera, Miguel Ángel
  - ✓ Apeló las resoluciones dictadas por la AFIP ante el Tribunal Fiscal de la Nación.
  - ✓ Sostuvo que, por aplicación del art. 8 de la RG 151/1998, reglamentario del art. 34 de la Ley de Procedimiento Tributario, los contribuyentes que no utilicen los medios de pago previstos en la Ley Antievasión se encuentran facultados para acreditar la veracidad de las operaciones realizadas a efectos de computar las deducciones y el crédito fiscal correspondientes.
- Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación
  - ✓ Revocó las resoluciones del Organismo Recaudador por las cuales se había intimado a Miguel Ángel Mera a ingresar ciertas sumas de dinero en concepto de Impuesto a las Ganancias e Impuesto al Valor Agregado.
  - ✓ Se declaró competente para entender en la causa, otorgándole el tratamiento de determinación de oficio a los actos administrativos de intimación efectuados por el Fisco.

- ✓ Advirtió que existía una colisión entre lo dispuesto por el art. 2 de la Ley 25.345 y el texto del art. 34 de la Ley 11.683. Entendió que la “ley especial” (Ley 11.683) debía prevalecer sobre la “ley general” (Ley 25.345) al posibilitar que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones impugnadas.
  - ✓ Señaló que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación, y resaltó la importancia del principio de capacidad contributiva y de la garantía del derecho de defensa.
  - ✓ Añadió que la Ley 25.795, que reemplazó el texto del art. 34 de la Ley 11.683, continuó permitiendo la comprobación de la realidad de las operaciones para aquellos casos en los que se hubieran empleado medios de pago diversos a los normados.
  - ✓ Destacó que la derogación de la RG 151 AFIP y su reemplazo por la RG 1547 no importaba la inoperatividad del art. 34 de la Ley 11.683.
  - ✓ Puso de relieve que la representación fiscal no negó la veracidad de las operaciones realizadas por la actora con sus proveedores.
- Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal
    - ✓ Confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.
    - ✓ Rechazó los agravios del Fisco relativos a la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso del contribuyente. Especificó que en el caso en examen las resoluciones impugnadas ante ese organismo jurisdiccional eran equivalentes a actos de determinación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.
    - ✓ Concluyó que lo establecido por el art. 2 de la Ley 25.345 era incompatible con el art. 34 de la Ley 11.683 y con lo dispuesto por los arts. 17 y 80 de la Ley de Ganancias y 12 de la Ley de IVA. Puntualizó que en ambos impuestos se alteraría el hecho imponible definido en las leyes. Al no ser posible sostener su vigencia simultánea, correspondía examinar su validez constitucional.
    - ✓ Sostuvo que el art. 2 de la ley 25.345 resulta inconstitucional por violar el principio de razonabilidad en tanto impide descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar ganancias gravadas, o bien computar el crédito fiscal en IVA, lo cual lleva a gravar rentas ficticias y a cobrar un impuesto mayor.
    - ✓ Entendió que era necesario recurrir a los motivos de la norma (ratio legis). Sostuvo que la ratio legis de la Ley 25.345 es la de impedir y desalentar la evasión fiscal, para lo cual obliga a registrar todos los pagos superiores a \$1.000,00 a través del sistema bancario. Esta motivación es la misma que persigue la Ley 11.683 (art. 34), con lo cual es evidente que se puede alcanzar el mismo objetivo permitiendo al contribuyente acreditar que realizó efectivamente los pagos.
    - ✓ Dijo que el incumplimiento a deberes formales no puede traer aparejada la desnaturalización de las leyes que crean los respectivos impuestos y sus hechos imponibles.
    - ✓ La Sala destacó que el Organismo Recaudador no había efectuado ninguna objeción respecto a que los gastos fueron efectivamente

realizados, contabilizados y facturados. Puntualizó que existían recibos válidos, que se justificaba el origen de los fondos y que no existía circunstancia que ponga en duda la validez de las operaciones.

- Procuración General de la Nación (Dra. Laura Monti)
  - ✓ Señaló que ambas normas (Ley 11.683 y Ley 25.345) fueron emanadas del Congreso Nacional, sin que se advierta que una de ellas pueda ser reputada especial con relación a la otra.
  - ✓ Consideró que era posible armonizar las disposiciones bajo estudio, ya que para las operaciones por cifras superiores a \$1.000,00 era de aplicación lo normado por los arts. 1 y 2 de la Ley 25.345, quedando subsistente lo establecido por el art. 34 de la Ley 11.683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada.
  - ✓ Estimó que ninguna de las innovaciones aportadas por la Ley 25.795 permite sostener que el Congreso Nacional haya querido dejar sin efecto lo normado por los arts. 1 y 2 de la Ley 25.345.
  - ✓ Estableció que las manifestaciones tendientes a poner en tela de juicio la constitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la ley 25.345 no resultan suficientes para que la Corte Suprema ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que puedan encomendarse a un tribunal de justicia.
  - ✓ Concluyó que correspondía revocar la sentencia apelada.
- CSJN
  - ✓ Admitió el recurso extraordinario interpuesto por el Fisco en lo relativo a la interpretación de normas de carácter federal.
  - ✓ Estableció que aplicar la norma bajo análisis en casos en los que se encuentra acreditada la veracidad de las operaciones, distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se efectuaron los ajustes (en el IG se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que el legislador ha querido verdaderamente gravar; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al no permitir computar estos últimos).
  - ✓ Determinó que no se pueden desconocer los efectos de actos jurídicos u operaciones cuya existencia y validez se encuentran probados. Además fijó que las presunciones solo deben utilizarse en aquellos casos en que existan circunstancias especialísimas que lo justifiquen.
  - ✓ Coincidió en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 25.345 dado que la norma prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos a los mencionados en ese ordenamiento. Ello 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. Por otra parte, prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas, y que constituyen gastos deducibles en el IG y créditos fiscales en el IVA, por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, lo cual resulta irrazonable.

- ✓ En fecha 19 de marzo del 2014 confirmó la sentencia apelada con costas.

### 4.3 Otros antecedentes jurisprudenciales

- ✓ **Causa “Rappen Automotores SA c/AFIP-DGI”<sup>63</sup>**: el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto declaró la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345 sentenciando que dicha norma cercena el derecho de defensa de los contribuyentes al crear una presunción absoluta que no admite prueba en contrario, desconoce el principio de capacidad contributiva e impide demostrar la veracidad de las operaciones a aquellos contribuyentes que no utilicen los medios de pago establecidos en el art. 1 de la Ley 25.345.
- ✓ **Causa “Miguel Pascuzzi e Hijos SA”<sup>64</sup>**: el fallo en trato marcó un antecedente importante al poner de manifiesto la competencia del Tribunal Fiscal para entender en la apelación de las intimaciones practicadas conforme el art. 14 de la Ley 11.683, por aplicación del segundo párrafo del art. 2 de la Ley 25.345. Además, dejó en evidencia la afectación de derechos fundamentales establecidos en la Constitución, tales como el cercenamiento al derecho de defensa de los contribuyentes y responsables y el desconocimiento del principio de capacidad contributiva. Concluyó que la Ley especial de Procedimiento Tributario prevalece por sobre la ley general de prevención de la evasión fiscal, puesto que al permitirle al contribuyente acreditar la veracidad de las operaciones impugnadas por el Fisco garantiza el pleno ejercicio del debido proceso adjetivo.
- ✓ **Causa “Hermitage SA s/apelación impuesto a las ganancias”<sup>65</sup>**: el Tribunal determinó que la aplicación literal del art. 2 de la Ley 25.345 no solo conduce a la colisión con el art. 34 de la Ley 11.683, sino también a la neutralización de los principios fundamentales básicos en la estructura de los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado al no admitirse bajo ninguna circunstancia deducir gastos y computar créditos fiscales respectivamente.
- ✓ **Causa “CBC Asociados SRL c/DGI”<sup>66</sup>**: el Tribunal determinó que si los pagos habían sido realizados por medios distintos de los previstos en la Ley 25.345, pero después de un riguroso método de prueba se concluyó que el contribuyente realmente había realizado las operaciones, no es posible regularle el derecho a realizar las deducciones a las que se refieren los arts. 17 y 80 de la Ley del Impuesto a las Ganancias y a computar el crédito fiscal conforme lo autoriza el art. 12 de la Ley de IVA, dado que de lo contrario, no se respetaría el principio de razonabilidad de la ley, en la medida que no se gravarían las ganancias sino también los gastos.

<sup>63</sup> Causa “Rappen Automotores SA c/AFIP (DGI)”, Juzgado Federal de Río Cuarto, provincia de Córdoba, sentencia de fecha 13/03/2007.

<sup>64</sup> Causa “Miguel Pascuzzi e Hijos SA”, Sala A del TFN, sentencia de fecha 14/09/2014.

<sup>65</sup> Causa “Hermitage SA s/apelación impuesto a las ganancias”, TFN sala B, sentencia de fecha 19/02/2014.

<sup>66</sup> Causa “CBC Asociados SRL c/DGI”, CNACAF Sala IV, sentencia de fecha 18/02/2014.

#### 4.4 Conclusiones

Son muchas las cuestiones que se desprenden de lo resuelto por la Corte en el fallo “Mera, Miguel Ángel c/DGI”:

- ✓ No se puede vulnerar el derecho de defensa y la garantía del debido proceso que surge implícitamente del texto de la Constitución Argentina. Establecer límites al ejercicio del poder estatal representa la protección más fundamental para el respeto de los derechos de los individuos.
- ✓ El mero incumplimiento de un deber formal (como ser la utilización de determinados medios de pago) no puede llevar a desconocer los efectos jurídicos y tributarios que se desprenden de una operación efectivamente realizada. De otra forma le estaríamos dando prevalencia al ritualismo formal por sobre la verdad objetiva. El principio de realidad económica favorece en este caso al contribuyente.
- ✓ La capacidad contributiva debe verificarse en todo gravamen como requisito indispensable para su validez. Impugnar gastos deducidos en Ganancias y créditos computados en IVA, originados en operaciones efectivamente realizadas y pagadas, lleva a la desnaturalización de los respectivos hechos imponible. Al aplicarse el art. 2 de la Ley 25.345 se establece una ficción legal y se terminan gravando ganancias ficticias. El Estado no puede exigir un impuesto a una persona que no tiene la capacidad económica para afrontarlo.
- ✓ Se concluye que la normativa en cuestión resulta irrazonable y violatoria de principios tributarios y constitucionales fundamentales.
- ✓ Si bien lo lógico sería que el Fisco se allane en aquellas causas iniciadas en las que no se encuentre en discusión la veracidad y existencia de las operaciones, la vigencia de la norma controvertida impone a los contribuyentes tomar todos los recaudos necesarios para no salir perjudicados. Consecuentemente, tenemos el deber como profesionales de asesorar a nuestros clientes en cuanto a la importancia de documentar las operaciones y resguardar los documentos vinculados con la operatoria.

## **CAPÍTULO V: “Medios recursivos a favor del contribuyente”**

### **5.1 Introducción**

Pese a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Mera, Miguel Ángel c/DGI”<sup>67</sup> (inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345), y teniendo en cuenta que en el derecho argentino los fallos de la CSJN no constituyen una regla de derecho obligatoria para casos análogos, nos encontramos frente a la problemática de la vigencia de la norma en cuestión y la posibilidad de su aplicación en el curso normal de la actividad económica.

Cuando la Administración Tributaria impugna los gastos deducidos en el Impuesto a las Ganancias y los créditos fiscales computados en el Impuesto al Valor Agregado, y procede a la mera intimación de pago de las sumas reclamadas (art. 14 Ley 11.683), se genera claramente una situación abusiva y violatoria de la garantía del debido proceso.

El objetivo del presente capítulo es brindarle al contribuyente las herramientas necesarias para que ante una posible impugnación por parte del Fisco (realizada en el marco de lo previsto por la Ley Antievasión en sus arts. 1 y 2) sepa cuáles son las vías recursivas que tiene a su alcance.

### **5.2 Vías procesales a favor de los administrados**

La controversia suscitada entre la Administración Tributaria y los contribuyentes se inicia con la impugnación por parte del Fisco de los gastos y créditos fiscales computados en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto al Valor Agregado, por incumplimiento a lo dispuesto en la Ley Antievasión (art. 1).

Debemos resaltar por un lado la intimación de pago que realiza la AFIP siguiendo el procedimiento del art. 14 de la Ley 11683; y por otro lado, los recursos que podría interponer el administrado a fin de hacer valer sus derechos.

Con respecto a la intimación, se destacan algunas cuestiones importantes:

- ✓ Debe ser emitida por juez administrativo en tanto importa un reclamo patrimonial al contribuyente.
- ✓ Si bien la necesidad de dictamen previo no surge expresamente de la Ley 11.683, por aplicación supletoria de la Ley 19.549 (art. 7 inc. d) éste sería necesario cuando el acto pudiera afectar derechos subjetivos e intereses legítimos de los particulares (cuestión que indudablemente se da en el caso que nos ocupa).

En cuanto a las vías procesales para impugnar las intimaciones realizadas en virtud de la Ley Antievasión, podemos plantear los siguientes escenarios:

---

<sup>67</sup> Causa “Mera, Miguel Ángel c/DGI”; Corte Suprema de Justicia de la Nación; Ciudad Autónoma de Buenos Aires; sentencia de fecha 19/03/2014.

### 5.2.1 Si el motivo de la impugnación del gasto o del crédito fiscal es exclusivamente la forma de pago.

En este caso la vía procedente sería la apelación ante el Director General prevista en el art. 74 del Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 (DR 1397/79).

*ARTICULO 74 DR “Cuando en la ley o en el presente reglamento no se encuentre previsto un procedimiento recursivo especial, los contribuyentes o responsables podrán interponer contra el acto administrativo de alcance individual respectivo, dentro de los 15 (quince) días de notificado el mismo, recurso de apelación fundado para ante el Director General, debiendo ser presentado ante el funcionario que dictó el acto recurrido. Los actos administrativos de alcance individual emanados del Director General podrán ser recurridos ante el mismo, en la forma y plazo previsto en el párrafo anterior.*

*El acto administrativo, emanado del Director General, como consecuencia de los procedimientos previstos en los párrafos anteriores, se resolverá sin sustanciación y revestirá el carácter de definitivo pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 23 de la ley 19.549.*

*En todos los casos será de aplicación lo dispuesto por el artículo 12 de la ley 19.549, debiendo el Director General resolver los recursos, previo dictamen jurídico, en un plazo no mayor de 60 (sesenta) días contados a partir de la interposición de los mismos”<sup>68</sup>.*

Cuando las cuestiones a dirimir no se relacionan directamente con el tributo, sino más bien con cuestiones “menores” para las cuales no existe un régimen especial, resultaría aplicable este recurso.

Nos encontramos ante supuestos especiales que, en su gran mayoría, tratan situaciones cotidianas o problemas no específicamente tributarios, siendo el sujeto legitimado el propio contribuyente<sup>69</sup>.

El texto normativo establece un plazo de 15 días (hábiles administrativos), contados a partir la notificación del acto, para proceder a su interposición ante el funcionario que lo dictó. Si bien se resuelve sin sustanciación, ello no obsta a que el contribuyente presente junto con el escrito de apelación fundado las pruebas que lo sustenten. Posteriormente se habla de un plazo de 60 días (hábiles administrativos), contados desde la presentación del recurso, para que el acto sea dictado.

Se deben destacar dos aspectos:

- ✓ La apelación es con efecto devolutivo, es decir, el acto no se suspende y debe continuar con su ejecución, salvo que el contribuyente demuestre la existencia de un interés legítimo que sostener o de un perjuicio que se le pudiera irrogar. En tal sentido, en el escrito de interposición del recurso suele añadirse un capítulo donde se expresa “*Se solicita la suspensión de*

<sup>68</sup> Decreto Reglamentario 1397/79; B.O 25/07/1979; art. 74.

<sup>69</sup> Haddad, J. (2003); “Procedimientos Fiscales – Vías procesales para la defensa del contribuyente”; CABA; Editorial Quorum.



*los efectos del acto administrativo a tenor del art. 12 de la ley 19.549, debiéndose expedirse sobre tal petición en el plazo de 5 días. Que el mencionado plazo surge del artículo 13, punto 2 de la ley 26.854 “Ley de Medidas Cautelares contra el Estado Nacional”, que reza: “El pedido de suspensión judicial de un reglamento o de un acto general o particular, mientras está pendiente el agotamiento de la vía administrativa, sólo será admisible si el particular demuestra que ha solicitado la suspensión de los efectos del acto ante la Administración y que la decisión de ésta fue adversa a su petición, o que han transcurrido cinco (5) días desde la presentación de la solicitud sin que ésta hubiera sido respondida”. Ante el vencimiento del plazo sin que se expida la AFIP procede la petición de una medida cautelar autónoma ante la Justicia Federal para que le otorgue efecto suspensivo al recurso interpuesto ante la Administración, el cual tendrá validez hasta tanto se dicte el acto administrativo que en definitiva resuelva el recurso interpuesto.*

- ✓ El acto que resuelve el recurso solo puede impugnarse por la vía prevista en el art. 23 de la Ley de Procedimientos Administrativos 19.549 (vía judicial).

Sin embargo, como en la causa “Mera Miguel Ángel c/DGI”, la Corte Suprema resolvió que el mero incumplimiento de una formalidad no habilita al Fisco a impugnar lisa y llanamente los gastos y créditos fiscales, más aún cuando se encuentra probada la veracidad de las operaciones en cuestión, lo correcto sería que se inicie una fiscalización con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones impositivas.

Por otro lado, hay autores que consideran que se debería declarar el acto de impugnación nulo de nulidad absoluta (en los términos del art. 14 inc. b de la ley 19.549) y aplicarse el procedimiento de determinación de oficio, dándole la posibilidad al contribuyente de ejercitar su derecho de defensa<sup>70</sup>.

**ARTÍCULO 14.-** *“El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable en los siguientes casos:*

*b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocados; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su dictado”<sup>71</sup>.*

### **5.2.2 Si el contribuyente ingresa el importe intimado y luego inicia acción de repetición**

Ante la intimación de pago efectuada por el Fisco, y el vencimiento del plazo para ingresar las sumas reclamadas, el Organismo queda facultado para librar boleta de deuda y mandamiento de intimación de pago (art. 14 Ley 11.683) dando inicio al procedimiento de ejecución fiscal (art. 92 Ley 11.683).

<sup>70</sup> Liberman, S. (2016); “Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas”; Informe de relatoría; CABA; 18° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.

<sup>71</sup> Ley 19.549; B.O 27/04/1972; art. 14 inciso b.

En este escenario, y teniendo en cuenta que el contribuyente se encuentra imposibilitado de ofrecer y producir la prueba para justificar la veracidad de sus operaciones, el mismo podría ingresar el importe intimado y luego iniciar la acción de repetición (en los términos del art. 81 de la Ley 11.683). El reclamo puede interponerse ante el Fisco; y en caso que la resolución sea denegatoria o que transcurran 3 (tres) meses desde su presentación, los responsables podrán interponer dentro de los 15 días de notificados Recurso de Reconsideración ante AFIP (art. 76 inc. a) o Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal (art. 76 inc. b). Una vez agotada la vía administrativa, podrán recurrir ante la Justicia Nacional.

### **5.2.3 Si tenemos en cuenta la naturaleza determinativa de las intimaciones del art. 14 realizadas en función de la Ley 25.345**

En este caso la vía procedente sería la apelación ante el Tribunal Fiscal de la Nación (Art. 76 inciso b Ley 11.683).

*ARTICULO 76 — “Contra las resoluciones que impongan sanciones o determinen los tributos y accesorios en forma cierta o presuntiva, o se dicten en reclamos por repetición de tributos en los casos autorizados por el artículo 81, los infractores o responsables podrán interponer -a su opción- dentro de los QUINCE (15) días de notificados, los siguientes recursos:*

*b) Recurso de apelación para ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION competente, cuando fuere viable”.<sup>72</sup>*

El TFN es un organismo jurisdiccional, que se halla en la esfera del Poder Ejecutivo, y que se caracteriza por ser independiente, especializado e imparcial en las contiendas llevadas a cabo entre los particulares y los entes recaudadores. Algunas de las principales ventajas de recurrir a esta instancia son:

- ✓ No se debe pagar para acceder (no rige el principio “solve et repete”).
- ✓ El recurso posee efecto suspensivo (se suspenden los efectos del acto – en su parte apelada- hasta tanto se dicte sentencia definitiva en la causa).

Sin embargo, también existen requisitos. En tal sentido, el art. 165 de la Ley 11.683 dice “serán apelables ante el TFN las resoluciones de la AFIP que determinen tributos y sus accesorios en forma cierta o presuntiva o impongan sanción, cuando las obligaciones de pago excedan la suma que al efecto establece el art. 159<sup>73</sup>. Por su parte el art. 159<sup>74</sup> fija tal importe en \$25.000,00 (cuando se trate de resoluciones que determinen tributos y sus accesorios, que impongan multa o que denieguen las reclamaciones por repetición de tributos) y en \$50.000,00 (cuando ajusten quebrantos). Además, debe existir una intimación a pagar una suma de dinero, y que ésta haya sido efectuada por juez administrativo.

En cuanto al procedimiento, debemos remitirnos a lo fijado por el art. 166 de la Ley de Procedimiento Tributario:

*ARTICULO 166 “El recurso se interpondrá por escrito ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, dentro de los QUINCE (15) días de notificada la resolución*

<sup>72</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 76 inciso b.

<sup>73</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 165.

<sup>74</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 159.

*administrativa. Tal circunstancia deberá ser comunicada por el recurrente a la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA o a la DIRECCION GENERAL DE ADUANAS dependiente de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en su caso, dentro del mismo plazo y bajo apercibimiento de lo dispuesto en el artículo 39.*

*En el recurso el apelante deberá expresar todos sus agravios, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumental que haga a su derecho. Salvo en materia de sanciones y sin perjuicio de las facultades establecidas en los artículos 164 y 177, no se podrá ofrecer la prueba que no hubiera sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, con excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputar el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa.*

*Los requisitos de forma y condiciones a que deberán ajustarse los actos precitados serán establecidos en el reglamento del TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION”<sup>75</sup>.*

A lo arriba expuesto debemos sumar la existencia de nuevas herramientas informáticas puestas a disposición de los ciudadanos. En el año 2016, con el objeto de facilitar su acceso a los organismos del Estado y de agilizar los trámites administrativos, se puso en marcha un plan de modernización que tuvo por fin la digitalización de todos los trámites y comunicaciones de la Administración Pública Nacional. Para su implementación se creó un Sistema de Gestión Documental Electrónica (GDE) –aprobado por Decreto 561/2016- y una plataforma Trámites a Distancia (TAD) –aprobada por Decreto 1063/2016-.

La plataforma en cuestión es definida como una sede virtual o ventanilla única electrónica que permite a la ciudadanía realizar gestiones ante la Administración Pública Nacional durante las 24 hs, desde cualquier dispositivo con internet, sin tener que acudir a una oficina pública. Entre las opciones disponibles se encuentra la de interponer recurso ante el Tribunal Fiscal de la Nación. Por esta vía los administrados podrán iniciar los expedientes electrónicos, adjuntar la documentación necesaria, efectuar el seguimiento del recurso interpuesto, tener acceso a todas las presentaciones realizadas y visualizar los actos procesales emitidos por el TFN. Los únicos requisitos son tener CUIT, clave fiscal y usuario TAD habilitado. Los pasos a seguir se encuentran detallados en el portal oficial del Estado Argentino<sup>76</sup>.

Por último, se deben resaltar dos cuestiones importantes:

- 1) Que la Ley 27.430<sup>77</sup> introdujo el punto 6 del inc. b del art. 76 en el que señala que el recurso ante el TFN no será procedente respecto de “las intimaciones cursadas de conformidad con lo previsto en el art. 14 de esta ley”. Pero además agregó que si se llegara a interponer el mismo (pese a la improcedencia mencionada), la consecuencia será la no suspensión de sus efectos.

Humberto Bertazza tiene dicho que “lo determinante para analizar la razonabilidad de su aplicación en cada caso será establecer la naturaleza

<sup>75</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 166.

<sup>76</sup> [https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual\\_de\\_usuario\\_-\\_recurso\\_ante\\_tfn\\_v1.pdf](https://www.argentina.gob.ar/sites/default/files/manual_de_usuario_-_recurso_ante_tfn_v1.pdf)

<sup>77</sup> Ley 27430; B.O 29/12/2017.

del acto en función de sus características intrínsecas, con abstracción de la pretensión fiscal o del nomen iuris dado por la ley. Y es que de lo contrario le bastaría a la AFIP revestir un acto determinativo bajo el ropaje de uno recaudatorio para eludir la vía del Tribunal Fiscal y vulnerar las garantías del contribuyente”<sup>78</sup>.

No cabe duda que las intimaciones practicadas por el Fisco en el marco de la Ley Antievasión tienen naturaleza determinativa. Si bien la Corte Suprema no se expidió sobre dicho tema en el fallo “Mera, Miguel Ángel”, en el marco de la causa “Colorín IMSSA”<sup>79</sup> el Máximo Tribunal ratificó la importancia del carácter determinativo de los actos a fin de habilitar la competencia del TFN.

- 2) Que el art. 185<sup>80</sup> de la Ley 11.683 determina que la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación no puede contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras y sus reglamentaciones, excepto en aquellos casos en que la jurisprudencia de la CSJN haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse dicha interpretación (el subrayado me pertenece).

Antes de lo resuelto por la Corte en el fallo “Mera, Miguel Ángel”, y frente a la imposibilidad de los tribunales inferiores de determinar la inconstitucionalidad de una norma, los contribuyentes solían interponer acciones declarativas de certeza o acciones de amparo con el objeto de tutelar sus derechos. Sin embargo, con la sentencia del Máximo Tribunal ya no existe tal limitación siendo que el TFN se podría expedir respecto a la falta de validez constitucional siguiendo la misma interpretación.

#### **5.2.4 Si el contribuyente pagó conforme lo estipulado por la Ley Antievasión (art. 1) pero le impugnaron los efectos fiscales porque el proveedor estaba incluido en Base eAPOC.**

Se trata de una situación bastante recurrente en la actualidad. Si bien no se relaciona directa y exclusivamente con nuestro tema, ocurre que la defensa en estos casos aduce que no se puede desconocer una operación que justamente ha sido realizada en cumplimiento a las disposiciones de la Ley Antievasión.

A través de la Instrucción General 748/2005, el Fisco implementó una nueva aplicación informática denominada “eAPOC” con el objeto de establecer pautas y procedimientos para la detección y registro de sujetos caracterizados como apócrifos y usinas sin capacidad económica y/o financiera.

La controversia se da cuando AFIP procede a impugnar los efectos tributarios de operaciones llevadas a cabo con proveedores que fueron incluidos en la base de contribuyentes no confiables. Al no existir un acto administrativo que determine tal inclusión, se termina vulnerando el derecho de defensa y el debido proceso.

Si bien todo contribuyente puede consultar en la página web del Organismo Fiscal sobre la consideración de un proveedor como apócrifo, o constatar la existencia y autorización de la emisión de determinados comprobantes respaldatorios, la

<sup>78</sup> Bertazza, H. (2021); “Ley 11.683 de Procedimiento Tributario comentada, 2da edición”; CABA; La Ley.

<sup>79</sup> Causa “Colorín IMSSA”; CSJN; sentencia de fecha 02/07/2013.

<sup>80</sup> Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933, art. 185.

realidad es que los motivos por los cuales se lo incluye en dicha lista son desconocidos. En tal sentido, no existe un procedimiento público que indique las situaciones objetivas que deben ocurrir para que alguien reciba tal sanción.

La impugnación de los efectos impositivos no puede basarse únicamente en la inclusión del proveedor en la base, sino que deberían existir otros indicios que permitan acreditar en forma contundente la inexistencia de la operación económica (tales como la capacidad económica/financiera, la posesión de bienes registrables, los domicilios declarados, las presentaciones de declaraciones juradas, la declaración de empleados, entre otros).

La defensa planteada por los usuarios de tales facturas generalmente se basa en la buena fe obrante en la adquisición o en la inclusión del proveedor con posterioridad a la compra cuestionada. Sin embargo al no ser éstas generalmente aceptadas, los contribuyentes suelen interponer acción de amparo o solicitar medidas cautelares, debiendo en cualquier caso acreditar los agravios sufridos.

### **5.2.5 Otras vías procesales**

De lo mencionado en puntos precedentes, surgen otras vías procesales a las cuales acuden los administrados cuando consideran que una medida es manifiestamente arbitraria:

- Acción de amparo: el art. 1 de la Ley 16.986 establece que esta medida será admisible contra todo acto u omisión de autoridad pública que, en forma actual o inminente, lesione, restrinja, altere o amenace, con arbitrariedad o ilegalidad manifiesta, los derechos o garantías explícita o implícitamente reconocidas por la Constitución Nacional. Se trata de un procedimiento rápido, con el cual se busca obtener una decisión judicial urgente. La acción debe interponerse por escrito, acompañado de la prueba de que se disponga, dentro de los 15 días hábiles administrativos de haber tomado conocimiento del acto impugnado, y siempre que no exista otra vía judicial más idónea. En el marco de la Ley Antievasión, podemos mencionar como antecedente la causa “Tiendas Roxana SA c/AFIP s/amparo”<sup>81</sup>.
- Acción declarativa: se encuentra regulada por el art. 322<sup>82</sup> del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, que establece “podrá deducirse la acción que tienda a obtener una sentencia meramente declarativa, para hacer cesar un estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance o modalidades de una relación jurídica, siempre que esa falta de certeza pudiera producir un perjuicio o lesión actual al actor y éste no dispusiera de otro medio legal para ponerle término inmediatamente”. La medida encuentra su fundamento en que la justicia debe actuar preventivamente, tratando de despejar un estado de incertidumbre cuando éste constituya causal de alguna lesión o perjuicio. En el marco de la Ley Antievasión, podemos mencionar como antecedente la causa “Epuyén SA c/AFIP-DGI”<sup>83</sup>.

<sup>81</sup> Causa Tiendas Roxana SA c/AFIP s/amparo; Cámara Federal Mar del Plata; sentencia de fecha 31/05/2010.

<sup>82</sup> Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación; B.O 07/11/1967; art. 322.

<sup>83</sup> Causa Epuyén SA c/AFIP-DGI; Cámara Federal de Apelaciones de Paraná; sentencia de fecha 14/11/2006.

Por otra parte, cabe mencionar que en muchas ocasiones desde que se interpone la demanda hasta que se celebra el juicio y se dicta la sentencia puede transcurrir un lapso de tiempo superior al deseado, incidiendo esto en la eficacia de la sentencia que acabe dictándose. Por ello, para evitar tal riesgo, nuestro ordenamiento jurídico dispone de:

- Medidas cautelares: el Capítulo III del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación Argentina se refiere a las “Medidas Cautelares” y establece en su art. 195<sup>84</sup> que estas podrán ser solicitadas antes de iniciarse el proceso (si se acreditan razones de urgencia y necesidad), junto con la demanda o en el transcurso del mismo. En cualquier caso se le debe explicar al juez por escrito cuáles son los fundamentos, cuál es la medida solicitada y demostrar, si fuera necesario, los presupuestos que la tornan procedente. Entre ellas tenemos la “Prohibición de innovar”, cuyos presupuestos se encuentran en el art. 230.

*Art. 230. - Podrá decretarse la prohibición de innovar en toda clase de juicio siempre que: 1) El derecho fuere verosímil; 2) Existiere el peligro de que si se mantuviera o alterara, en su caso, la situación de hecho o de derecho, la modificación pudiera influir en la sentencia o convirtiera su ejecución en ineficaz o imposible; 3) La cautela no pudiere obtenerse por medio de otra medida precautoria.*<sup>85</sup>

En el tema que nos ocupa, los contribuyentes podrían solicitar una medida de no innovar a fin que la AFIP se abstenga de iniciar o proseguir cualquier tipo de reclamo (administrativo o judicial) derivado en diferencias en los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

---

<sup>84</sup> Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación; B.O 07/11/1967; art. 195.

<sup>85</sup> Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación; B.O 07/11/1967; art. 230.

## **CONCLUSIONES**

Argentina es uno de los países que presenta los mayores niveles de evasión fiscal. A lo largo de la historia, y como consecuencia de ello, se fueron ideando y adoptando diferentes medidas que tuvieron por objeto combatirla. Entre ellas se encuentra el dictado de la Ley 25.345, mejor conocida como Ley Antievasión. Si bien la norma buscó limitar las transacciones en efectivo, dejó de lado aspectos tan importantes como el respeto a derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos.

No cabe duda que la bancarización es totalmente necesaria a los fines de lograr la trazabilidad del dinero, identificar su origen y destino, y permitir al Estado ejercer sus tareas de fiscalización para prevenir y mitigar delitos económicos. Sin embargo, dicha medida debería enmarcarse en principios constitucionales y atendiendo los usos y costumbres comerciales.

Si el fin perseguido por la Ley 25.345 es reducir la evasión fiscal, ello no debería verse afectado por el simple hecho de permitirles a los contribuyentes probar la veracidad de sus operaciones. Si bien los pagos en efectivo pueden constituir serios indicios de evasión, la mera utilización de tal medio no basta para desconocer los efectos, jurídicos y tributarios, que se derivan de las operaciones realizadas por aquellos.

No solo el problema principal es la vulneración de derechos y garantías previstas constitucionalmente, sino también el estado de inseguridad jurídica que genera para los ciudadanos la vigencia simultánea de dos normas contrapuestas cuyos efectos son totalmente diferentes (Art. 2 Ley 25.345 vs Art. 34 Ley 11.683).

Si bien a partir de la sentencia del Máximo Tribunal en el fallo “Mera, Miguel Ángel” se puso un límite a las facultades del Organismo Recaudador, la vigencia de la norma controvertida impone a los contribuyentes tomar todos los recaudos necesarios para no salir perjudicados.

Luego del trabajo realizado se concluye en el mismo sentido que la CSJN respecto a la inconstitucionalidad del art. 2 de la Ley 25.345 y a la prevalencia del art. 34 de la Ley 11.683 (en tanto éste último garantiza el derecho de defensa y la garantía del debido proceso). Por otra parte, se considera que la mera intimación de pago efectuada por AFIP en el marco de la Ley Antievasión reviste en esencia un acto de carácter determinativo que como tal habilitaría la competencia del TFN para entender en la materia. Por último, se reivindica el principio de realidad económica (siendo que la sustancia prima por sobre las formas) y la importancia del procedimiento de determinación de oficio.

En consecuencia, si las operaciones se encuentran debidamente documentadas, si el origen de los fondos está justificado, y si los contribuyentes pueden acreditar la veracidad de las mismas, no debería ser un problema el uso de dinero en efectivo como forma de cancelación de las obligaciones.

Se buscó que este trabajo sirva de guía; no solo para quienes quieran adentrarse en la problemática bajo estudio, sino también para aquellos que en el normal

desarrollo de sus actividades económicas se vean afectados por una impugnación del Fisco realizada en el marco de la Ley Antievasión.



## **BIBLIOGRAFÍA**

### **• LIBROS**

- ✓ Bertazza, H. (2021); “Ley 11.683 de Procedimiento Tributario comentada, 2da edición”; CABA; La Ley.
- ✓ Corbalán, P. (2020); “Principios constitucionales en materia tributaria”; CABA; Ediciones cathedra jurídica.
- ✓ García Vizcaíno, C. (2019); “Manual de Derecho Tributario: 4° edición”; CABA; Abeledo Perrot.
- ✓ Giarrizzo, V. y Chelala, S. (2012); “Economía de la Evasión: la rebelión permanente, 1° Edición”; CABA; EDICON.
- ✓ Haddad, J. (2003); “Procedimientos Fiscales – Vías procesales para la defensa del contribuyente”; CABA; Editorial Quorum.
- ✓ Linares, JF. (2002); “Razonabilidad de las leyes”; Buenos Aires; ASTREA.
- ✓ Navarrine, S. y Asorey R. (1985); “Presunciones y ficciones en derecho tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.
- ✓ Rajmilovich, D. (2020); “Manual del Impuesto a las Ganancias 5° edición”; CABA; Editorial La Ley.
- ✓ Spina, C., Giménez, E. y Scaletta, R. (2007); “Facturas apócrifas: guía práctica, indicios, presunciones y ficciones”; Buenos Aires; Omar D. Buyatti.
- ✓ Spisso, R. (2000); “Derecho Constitucional Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.
- ✓ Villegas, H. (1995); “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”; Buenos Aires; Editorial Depalma.
- ✓ Villegas, H. (2016); “Curso de Finanzas, Derecho Tributario y Financiero”; Buenos Aires; Editorial ASTREA.

### **• NORMATIVA (leyes, decretos, resoluciones e instrucciones generales)**

- ✓ Constitución Nacional Argentina.
- ✓ Ley de Procedimiento Tributario 11.683; B.O 12/01/1933.
- ✓ Ley de Procedimiento Administrativo 19.549; B.O 27/04/1972.
- ✓ Ley 25.345 Prevención de la Evasión Fiscal; B.O 17/11/2000.
- ✓ Ley 20.628 Impuesto a las Ganancias, B.O 31/12/1973.
- ✓ Ley 20.631 Impuesto al Valor Agregado; B.O 31/12/1973.
- ✓ Ley 27.430, B.O 29/12/2017.
- ✓ Ley 24.765, B.O 13/01/1997.
- ✓ Ley 25.795, B.O 17/11/2003.
- ✓ Ley 26.044; B.O 06/07/2005.
- ✓ Ley de Competitividad 25.413; B.O 26/03/2001.
- ✓ Ley 16.986 Amparo Régimen Legal; B.O 20/10/1966.
- ✓ RG AFIP 1547/2003, B.O 12/08/2003.
- ✓ RG AFIP 151/1998; B.O 25/06/1998.
- ✓ RG AFIP 2004/2006; B.O 01/02/2006.
- ✓ Nota Externa 7/2005; B.O 23/11/2005.
- ✓ Decreto 434/2000, B.O 01/06/2000.
- ✓ Decreto 363/2002; B.O 22/02/2002.
- ✓ Decreto 821/98, B.O 20/07/1998.
- ✓ Decreto 1397/79; B.O 25/07/1979.

- ✓ Instrucción General 748/2005.
- ✓ Código Civil y Comercial de la Nación Ley 26.994; B.O 08/10/2014.
- ✓ Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación Ley 17.454; B.O 07/11/1967.

#### • **TRABAJOS, RELATORÍAS E INFORMES**

- ✓ Calello, C. (Mayo 2014); "La Corte se expidió sobre la Ley Antievasión"; Doctrina Tributaria ERREPAR.
- ✓ Fuentes Bernal, J. (2012); "Reflexiones sobre la seguridad jurídica en materia tributaria"; Colombia; Revista Impuestos N° 170.
- ✓ Giarrizzo, V., Chelala, S. (2010); "Encuesta de Percepción Fiscal".
- ✓ Gorosito, A. (Junio 2004), "Presunciones y ficciones en el derecho tributario", Boletín Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- ✓ Instituto Argentino de Análisis Fiscal (Abril 2022); "165 tributos entre los niveles de gobierno nacional, provincial y municipal"; Vademecum tributario argentino 2022.
- ✓ Instituto Patria, Comisión de Economía (2021); "Informe de Evasión Fiscal en base a estadísticas del Instituto de Investigaciones para el Desarrollo de la Universidad de las Naciones Unidas, la Comisión Económica para América Latina y el Caribe de las Naciones Unidas y la Universidad de Buenos Aires".
- ✓ Liberman, S. (2016); "Instrumentación de las operaciones. Facturas apócrifas y salidas no documentadas"; Informe de relatoría; CABA; 18° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina.
- ✓ Novoa, C. (2006); "Aplicación de los tributos y seguridad jurídica"; Derecho & Sociedad.
- ✓ Sáinz de Bujanda, F. (1962); "Hacienda y Derecho"; Madrid; Instituto de Derechos Públicos.

#### • **JURISPRUDENCIA**

- ✓ Causa "CBC Asociados SRL c/DGI", CNACAF Sala IV, sentencia de fecha 18/02/2014.
- ✓ Causa "Colorín IMSSA"; Corte Suprema de Justicia de la Nación; sentencia de fecha 02/07/2013.
- ✓ Causa "Compañía Santafesina de Inmuebles y Construcciones c/ Provincia de Córdoba"; Corte Suprema de Justicia de la Nación; sentencia de fecha 22/09/1948".
- ✓ Causa "Epuyén S.A. c/AFIP DGI s/acción de inconstitucionalidad", Cámara Federal de Paraná, sentencia de fecha 14/11/2006.
- ✓ Causa "Hermitage S.A. c/ Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 - Ley 25.063 s/Proceso de conocimiento", Corte Suprema de Justicia de la Nación, sentencia de fecha 15/06/2010.
- ✓ Causa "Hermitage SA s/apelación impuesto a las ganancias", TFN sala B, sentencia de fecha 19/02/2014.
- ✓ Causa "Mera, Miguel Ángel c/DGI"; Corte Suprema de Justicia de la Nación; sentencia de fecha 19/03/2014.

- ✓ Causa “Miguel Pascuzzi e Hijos SA”, Sala A del TFN, sentencia de fecha 14/09/2014.
- ✓ Causa “Rappen Automotores SA c/AFIP (DGI)”, Juzgado Federal de Rio Cuarto, provincia de Córdoba, sentencia de fecha 13/03/2007.
- ✓ Causa “Tiendas Roxana SA c/AFIP s/amparo”; Cámara Federal Mar del Plata; sentencia de fecha 31/05/2010.

\*Se autoriza a las autoridades a publicar este trabajo en la web de la Universidad Nacional de Salta, del Consejo Profesional de Ciencias Económicas y del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.