



Universidad Abierta
Interamericana

Universidad Abierta Interamericana
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Sede Rosario - Carrera: Abogacía

**“Elementos inconstitucionales en la normativa fiscal
argentina. El caso de la Ley Anti-evasión”**

Alumna: Anahí Guadalupe Virga. lananu08@gmail.com

Domicilio: El Ceibo 1766 – Funes

Teléfono: 0341 – 152549847

Tutor: Dr David Lisandrello

Año 2018

INDICE

Agradecimientos.....	4
RESUMEN.....	5
I. Introducción al tema.....	6
A. Justificación.....	7
B. Objetivos generales	7
C. Objetivos específicos.....	7
D. Marco teórico	8
E. Hipótesis	8
a) Vocabulario específico.....	8
b) Estado del arte.....	9
CAPÍTULO I	11
I. Efectos de la evasión tributaria.....	11
II. Antecedentes de la Ley y su implicancia en la realidad económica.	13
CAPITULO II	28
Análisis normativo y jurisprudencial	28
I. Desarrollo.....	28
a. Análisis de los artículos 1 y 2 de la Ley anti-evasión N° 25.345.....	28
a. a Artículo 1 de la Ley Anti-evasión N° 25.345.	28
a.a Artículo 2 de la Ley Anti-evasión N° 25.345.....	35
II. Análisis jurisprudencial.	49
a. Fallo de la Corte Suprema de Justicia, Mera Miguel.	53
b. La postura del Tribunal Fiscal de la Nación	54
c. La postura del Fisco	55
II. Explicación y fundamento.....	57
a. Efecto de la aplicación del artículo 2 de la Ley Antievasión.....	58

b. La desnaturalización del hecho imponible del impuesto a las ganancias como consecuencia directa de la no aceptación de los medios de pagos diferentes a los enumerados en el artículo 1 de la misma Ley.59

Conclusión 69

Propuesta 74

Bibliografía General 76

Bibliografía Especifica..... 76

Agradecimientos

Agradezco con todo mi amor y cariño a mi querido esposo Sebastián Tamalet, por su sacrificio y esfuerzo para acompañarme en esta carrera y por creer en mi capacidad, aunque hemos pasados momentos difíciles siempre ha estado brindándome su comprensión cariño y amor.

A mis hijos Santiago y Julieta por ser mi fuente de motivación e inspiración para poder superarme cada día.

A mi mama, hermanos ,sobrinos y a mi suegra quienes siempre tuvieron una palabra de aliento para que no baje los brazos para que sea perseverante y cumpla con mis ideales.

A mi familia política por acompañarme.

A mis amigas quienes sin esperar nada a cambio compartieron sus conocimientos alegrías y tristezas y a todas aquellas personas que durante estos años estuvieron a mi lado apoyándome y lograron que este sueño se haga realidad.

GRACIAS.

RESUMEN.

Por medio del presente trabajo se trata de demostrar el perjuicio que ocasiona al contribuyente la aplicación directa del artículo 2 de la Ley anti-evasión n° 25345 limitando las posibilidades probatorias de pago solo a determinados medios y excluyendo definitivamente a otros, su confrontación con la norma de procedimiento fiscal Ley n° 11683 arts. 1 y 2 que apuntan a los preceptos de reserva de ley, capacidad contributiva, equidad y seguridad jurídica, permite demostrar que su aplicación es generadora de una violación al derecho de defensa garantizado por nuestra Carta Magna.

La Ley anti-evasión nace con el fiel propósito de prevenir, evitar y a su vez subsanar un perjuicio que vienen generando los contribuyentes, al no respetar las políticas fiscales impuestas por el Estado, es imprescindible que la norma se adecue a derecho, que mantenga una constante interrelación con la normativa general y la pirámide jurídica, es ineludible subsanar la restricción impuesta por el artículo de 2 de la Ley 25345 con un criterio legislativo acorde que respete el hecho imponible de cada tributo que se involucre, con mira a una recaudación fiscal clara, evitando los conflictos de una doble imposición cierta que conlleva a la desnaturalización del hecho imponible en este caso nos referimos a los tributos de Ganancias e IVA.

Con el fin de generar una propuesta en el presente trabajo se analizan distintas situaciones reales contempladas en casos que llegaron a la Corte suprema de Justicia de la Nación, entre ellos uno de los más relevantes, un precedente definitivo para los contribuyentes de esta Nación: "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/DGI:" por arribar a la siguiente conclusión, en otras palabras lo que argumento el tribunal: "El empleo concreto de los condicionamientos al cálculo de las erogaciones y deducciones contempladas en el art 2 de la ley 25345, implica un mayor aporte a entregar por parte del contribuyente; que los factores de irracionalidad y por consiguiente de inequidad que apareje el asunto estudiado previamente, aunando en la falta de reconocimiento de la aptitud contributiva del individuo, al cercenamiento de su prerrogativa de defensa y a la carencia de garantías jurídicas, hacen indudablemente inconstitucional a este precepto normativo".

Por todo lo expuesto se propone establecer que en la interpretación de los hechos imposables se enfoque en la verdad económica, sobre el acatamiento de requerimientos de forma que distorsionan la autentica realidad del negocio jurídico. Dejar sin efecto los artículos 1 y 2 de la Ley 25345, así como cualquier pauta de orden emitida para revalidar sus accionar..

I. Introducción al tema

Mediante el desarrollo de esta investigación se intentará demostrar la inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley Anti-Evasión N° 25345, dado que se observa una colisión de normas en materia de procedimiento. Por tanto, este trabajo trata de dilucidar la posición en que nos encontramos, a efectos de conocer cuáles son las reglas de juego, así como también su impacto en la vida económica-social del ciudadano argentino.

Se realizará un análisis específico para evitar que “una vez más el estado avasalle nuestros derechos”, por medio de normas que solo tienen un fin meramente recaudatorio, violatorio de los principios tributarios y de las garantías constitucionales enumeradas en los art 4, 16, 17,18, 19 y 75 en los que se afirman, se afianzan y se gesta la recaudación tributaria.

La recaudación es el medio necesario para que el Estado funcione. Sin embargo, los límites entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes llega a ser confusa.

El art 2 de la ley anti-evasión viola las garantías constitucionales, al incorporar presunciones absolutas -es decir, que no admiten prueba en contrario- y estipula como regla general que los pagos realizados por los contribuyentes que no se hayan emitido de acuerdo al articulado en cuestión no podrán deducirse como gastos en ganancias o como crédito fiscal en IVA.

Tampoco permitirá que se computen las retenciones sufridas o cualquier otro impuesto, cuando el agente retuviera sobre un pago hecho en efectivo, aun cuando los contribuyentes o responsables acrediten la veracidad de las operaciones.

Resulta crucial comprender que la implicancia técnica de esta ley respecto a las deducciones lleva implícita la doble imposición, ajena al carácter personal y proporcional del impuesto a la renta.

A. Justificación

Durante el recorrido académico de la carrera, esta investigadora siempre se encontró sumamente apasionada por los temas vinculados a la normativa fiscal. Dilucidar sus elementos fundamentales, y analizar el verdadero impacto que ejerce sobre la vida cotidiana de las personas es un fenómeno que reviste de crucial importancia para la sociedad civil, así como también para el desenvolvimiento de actividades económicas- comerciales.

En el ámbito personal, se estima que las regulaciones, disposiciones y prohibiciones que emanan de las leyes establecen las reglas del juego, aunque no siempre son justas. El objetivo de este trabajo radica en fomentar un análisis crítico de la reglamentación, en tanto un método para interpretar la integridad de la misma.

B. Objetivos generales

- Analizar la problemática del art 2 de la Ley 25.345 -también conocida como la Ley anti-evasión-

C. Objetivos específicos

- Investigar los alcances del vocablo “pago” en las leyes Nro 25.345 (antievación), en la ley Nro. 11683 (procedimiento fiscal) y en el Código Civil y Comercial de la Nación
- Determinar el hecho imponible en el impuesto a las ganancias
- Analizar posibles conflictos normativos en las normas que regulan la percepción de tributos.

D. Marco teórico

Área temática: Derecho Tributario.

Tema: La inconstitucionalidad del artículo 2 de la ley anti-evasión

Problema: ¿Cuáles son los razonamientos a los que podríamos referirnos para decir que la doble imposición generada por la exclusión de los medios de pago no contemplados en el artículo N° 1 de la ley anti-evasión, violan los principios de capacidad contributiva y el derecho de defensa en juicio de los contribuyentes?

E. Hipótesis

El artículo N° 2 de Ley 25345 es violatorio al principio de capacidad contributiva y de defensa en juicio porque genera una doble imposición al contribuyente. Esta norma impide al contribuyente el correcto cómputo del crédito fiscal o gastos, aún probando la existencia de las operaciones. De tal modo, nos vemos inmersos en una norma irrazonable, violatoria del derecho de defensa en juicio, principio plasmado en la CN; y recogido por el derecho tributario. Ataca la legislación procedimental y las propias normas de los tributos afectados (IVA, y Ganancias).

a) Vocabulario específico

1. **Pago:** es el modo natural de extinguir una obligación por el cumplimiento de lo debido, ya sea que consista en dar, prestar o hacer. El pago extingue totalmente el vínculo obligacional, con accesorios y garantías.
2. **Hecho imponible:** Es la hipótesis condicionante descrita por la ley, que una vez acaecida en el tiempo y el espacio y con relación a una persona da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. El hecho imponible reúne cuatro aspectos integrativos esenciales e inescindibles: aspecto material, aspecto temporal, aspecto espacial, aspecto personal.
3. **Evasión:** Héctor Villegas, la evasión es "toda eliminación o disminución de un monto tributario producida por parte de quienes están obligados a abonarlo

y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones legales";

4. **Capacidad contributiva:** Es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines

5. **Deducción tributaria:** beneficio fiscal, que determina una reducción del importe de la base imponible, establecido por ley con la finalidad de cumplir fines de política económica y social.

6. **Crédito fiscal:** el crédito fiscal es una operación que se realiza para deducir el pago de impuestos debido a algún tipo de transacciones, es decir, es un monto a favor del contribuyente.

b) Estado del arte.

El principio de legalidad -el cual establece que para la creación de un tributo tiene que estar fundado en una ley formal del congreso- encuentra su relevancia en la protección del contribuyente, el cual es débil frente al Estado y lo equipara a través de los principios y garantías ya mencionados. Resulta menester hacer énfasis en el hecho de que el derecho debe fundarse en la razonabilidad de la norma, en caso contrario estamos frente a un grave problema de seguridad jurídica.

Debe considerarse que -si la AFIP aplica el principio de realidad económica para poder atravesar todo tipo de acto jurídico que encubra una situación fáctica, y si los contribuyente tienen restringido el mismo principio- resulta manifiesta la violación al derecho de igualdad que establece nuestra norma suprema en su articulado 16, el cual se garantiza en la creación de los tributos en el artículo 17 de la misma.

Los fundamentos del Dr. Rubén Miguel Rubiolo sobre la constitucionalidad del artículo 2 de la ley anti-evasión, permiten apreciar un enfoque real de lo que resulta la aplicación de esta ley en contradicción al art 34 de la ley 11683.

“(...) sostuvimos que el artículo 2° de la aludida norma crea una presunción absoluta sui generis -inexistencia de la operación- basada en un incumplimiento formal -no utilización de determinados medios de pago- que, por sus consecuencias, puede llegar a transformarse en una ficción, generando así una verdad jurídica absolutamente distinta de la real. Por ende, la determinación de un ajuste tributario basado en la aplicación de la referida norma se traduce en un incremento de la tasa efectiva del tributo por vía indirecta, y se convierte en una sanción de las denominadas impropias al no estar prevista como tal en el ordenamiento legal, con suficientes características particulares que la tornan inconstitucional (...)” (Rubiolo, 2010, p.1)

La norma cuestionada viola expresamente el principio de capacidad contributiva, el derecho de defensa y el debido proceso amparados por nuestra Constitución. Es el principio de realidad económica el que prevalece en la ley de procedimiento tributario, son los hechos, la verdad jurídica, los que prevalecen.

CAPÍTULO I

I. Efectos de la evasión tributaria.

Ante la continua búsqueda que mantienen los Estados en sus múltiples estratos —a nivel nacional, provincial y municipal— de obtener mecanismos idóneos para obstruir la fuga de los ingresos públicos a través de la puesta en marcha de prácticas evasivas, se ha observado cómo la complejión de políticas antievasión pertinentes se ha transformado en un cimiento fundamental en el cual se apoya la mayor parte de los países en el mundo.

La evasión fiscal, en las diferentes modalidades que se puede suscitar, implica una temática que es del interés no únicamente del ámbito interno, sino también en los más honorables foros de debate tributario constituidos a nivel internacional.

El Estado, para poder darle satisfacción a las necesidades públicas que acaecen—con miras al cumplimiento de los cometidos sociales, institucionales y políticos—requiere de la disposición de recursos.

Este caudal pecuniario es obtenido -por una parte- mediante la aplicación de las potestades tributarias que dimanar de su soberanía, y -por otra parte- a través del usufructo de los bienes con los que cuenta el Estado y con los ingresos que se perciban por la vía del endeudamiento y el crédito público.

De acuerdo con la perspectiva de los recursos fiscales, la prescindencia de este mecanismo de adquisición de ingresos conlleva a que se presenten problemas de insuficiencia de montos en las arcas del Estado, lo cual comprende un férreo y grave obstáculo para que se le pueda dar un correcto desenlace a las funciones públicas de carácter esencial.

Esta carencia de fondos por prácticas aviesas que obstruyen el sufragio del gasto público, es a lo que se conoce como «evasión fiscal». Debido a ello, resulta menester hacer alusión a las diversas acepciones que fueron establecidas en relación con este fenómeno.

Si nos adecuamos a la conceptualización del vocablo «evasión», el mismo refiere a una acepción abstracta que comprende cada una de las actuaciones racionales

orientadas hacia la sustracción, total o parcial y para beneficio propio, de un tributo que por mandato imperativo de la Ley —en sentido *lato*—, le corresponde cobrar al Estado.

De esta manera, Villegas (1992, p. 1999) conceptúa desde la perspectiva jurídica, a este fenómeno como: «...*Toda eliminación o disminución de un monto tributario producida dentro del ámbito de un país por parte de quienes están obligados a abonarlo y que logran tal resultado mediante conductas violatorias de disposiciones vigentes*».

Así, podemos observar que en la aludida conceptualización se lleva a cabo una conjugación de diversos elementos de los cuales el que conserva la más vasta importancia es el referente a la eliminación o disminución de un tributo, puesto que -con la realización de esta acción- no solo se están afectando los ingresos a percibir por parte del Estado, sino que también se está llevando a cabo la transgresión de un precepto determinado por la Ley de un país, de parte de los sujetos que la normativa advierte.

Por otra parte, tomando en cuenta cuestiones prácticas de este hecho, se debe precisar que la evasión fiscal no es una circunstancia revestida de una causa única, por lo cual no resulta detectable con facilidad. La génesis de la evasión tributaria comprende la subsunción de una serie de elementos o hechos que una vez que se realizan de forma coordinada, propenden hacia la suscitación de este fenómeno en una determinada medida y en un momento concreto.

Se debe destacar que uno de estos elementos es el psicosocial, puesto que - como es sabido-la misma naturaleza humana se mantiene renuente a aceptar todo razonamiento que se encuentre encaminado hacia el desprendimiento del cúmulo de bienes que integra su patrimonio, inclusive si tal directriz se encuentra sustentada en la sufragación colectiva de los gastos del Estado. Es por ello que se ha hecho hincapié en que este ente abstracto—entiéndase: el Estado—, se abocará en el mejoramiento de la calidad de vida ciudadana e impulsará las oportunidades de desarrollo de la nación.

Debido a las fuertes consecuencias que esta práctica trae consigo, se ha considerado a la evasión de tributos como un fraude fiscal, lo cual ha sido

tipificado como un delito tributario, que ocasiona un severo daño social y que es motivado por una percepción de perenne mezquindad que insta hacia un irrestricto deseo materialista.

II. Antecedentes de la Ley y su implicancia en la realidad económica.

El catalogado «principio de la realidad económica» conserva su origen en fuentes italianas y alemanas, las cuales han influido con fuerza en las concepciones contemporáneas estatuidas a inicios del siglo XX en lo que respecta a la calificación del Derecho Tributario como un derecho de excepción, que debido -a este carácter- era susceptible de ser sometido a una hermenéutica restrictiva.

Ante este paradigma, uno de los más honoríficos juristas de la época y además codificador de la materia de Derecho Tributario, como lo fue Enno Becker, decidió darle incorporación a la Ordenanza Fiscal alemana de 1919, la cual en su artículo 4^{to}, estipulaba que las leyes tributarias tenían que ser consideradas de acuerdo a su finalidad, su significado económico y al desarrollo de las circunstancias.

Estos lineamientos dimanantes del Derecho alemán se nutrieron, a su vez, con las adhesiones que se le llevaron a cabo a la Ley de Adaptación Impositiva de 1934, la cual entablaba en su Título I—el cual refería a la exegesis de la legislación fiscal—, que:

- 1) Las leyes fiscales deben interpretarse según las concepciones generales del nacionalsocialismo; 2) para ello debe tenerse en cuenta la opinión general, el objeto y significado económico de las leyes impositivas y la evolución de las condiciones generales; 3) lo mismo rige para juzgar los hechos¹.

¹ Ley de Adaptación Impositiva de 1934. Congreso de Alemania.

Estas disposiciones fueron las que antecedieron de manera directa a la Ley argentina que, de los tres factores advertidos con antelación, sólo abrogó el referente al desarrollo histórico de las circunstancias.

Por otra parte, en lo que refiere a las raíces italianas de esta área del Derecho, las mismas dimanaban de las tesis que se postularon en relación con el fenómeno financiero estatuido por la Escuela de Pavía. Acorde a esta, el Derecho Tributario no podía dejar de considerar la funcionalidad que subyace en la capacidad contributiva explanada en los hechos imponibles.

Estos lineamientos recibieron el aval de los doctrinarios Griziotti, Vanoni, Pugliese y Jarach, quienes situaron como eje central de la escena el apremio de servirse de la capacidad contributiva subsistente en los vínculos jurídicos. De acuerdo con esta perspectiva, lo que fundamentalmente le importaba al Derecho Tributario y al sujeto encargado de llevar a cabo la interpretación de sus normas, era el hecho económico. A partir de este precepto, se sustenta el desinterés de los efectos jurídicos que han sido consensuados por las partes, en tanto los mismos conduzcan hacia un resultado menos grave desde la óptica tributaria.

En consecuencia, toda vez que un supuesto de hecho se encuentre vinculado a un acto jurídico —de acuerdo con los sujetos que hacen balarte de este postulado— resulta procedente entender que la intención del legislador ha sido la de aplicar el tributo, de manera análoga, a cualquier tipo de negocio o figura jurídica que sea susceptible de atribuírsele un resultado símil.

Estas consideraciones fueron las que despertaron una serie críticas en relación al modo con que se efectuaban las interpretaciones a la normativa tributaria.

Por otra parte, en lo que respecta a la introducción de estas posturas en la legislación de la Argentina, se debe acotar que el principio *in comotos* se encuentra subsumido en los artículos 1 y 2 de la Ley 11.683², bajo la denominación de «criterio de consideración» o de «significación económica». En los referidos artículos, se puede constatar cómo legislador argentino optó por la asunción de una normativa de carácter principista, que se encontrare distanciada

² Artículos 1 y 2 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

del terreno casuístico, lo que ha motivado que se lleven al ámbito jurisdiccional los diversos problemas que puedan acontecer en relación con la calificación jurídica de las situaciones y hechos imponderables, sin dejar de tomar en consideración que este aspecto ha coadyuvado al mejoramiento adaptativo del Derecho Tributario a la cambiante realidad económica.

Asimismo, ello fue adherido por el Decreto-Ley N° 14.341/46³, el cual fue ratificado por Ley 12.922⁴. De conformidad con Giuliani y Navarrine (1979), en los mismos se les da reconocimiento a la autonomía del Derecho Tributario y se avala el principio de la realidad económica o apreciación de los hechos, como basamento hermenéutico de las Leyes tributarias, con prescindencia de las apariencias o exterioridades jurídicas.

Del mismo modo, entre los esbozos efectuados por Giuliani y Navarrine (1999), se advierte que la reseñada autonomía dogmática no conlleva al aislamiento de esta área jurídica, lo cual trae como consecuencia la admisión de la unidad del Derecho como una realidad de fácil percepción. También se debe hacer referencia a las aseveraciones que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido, en las cuales ha dejado claro que la rama tributaria forma parte integrante del Derecho Público, por lo cual sus disposiciones no se encuentran subordinadas a los lineamientos y solemnidades del Derecho Privado puesto que, inclusive cuando el Derecho Fiscal incorpora figuras jurídicas pertenecientes al Derecho Privado a los fines de facilitar la materialización de sus disposiciones, ello no conlleva a que éstas tengan que someterse de forma necesaria a aquéllas.

En lo concerniente a la autonomía del Derecho Tributario, es menester acotar que la misma fue establecida, en el ámbito latinoamericano, durante las Primeras Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, que fueron llevadas a cabo en Montevideo, en el año 1956. En las mismas, se estipuló que:

“1º) El derecho tributario tiene autonomía dentro de la unidad general del derecho por cuanto se rige por principios propios y posee institutos,

³ Decreto-Ley N° 14.341/46. Presidente de la República de Argentina.

⁴Ley 12.922. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

conceptos y objetos también propios; 2º) Por consiguiente, la norma tributaria debe precisar sus conceptos propios, señalando los elementos de hecho contenidos en ellos y, cuando utilice los de otras disciplinas, precisar el alcance que asigne a los mismos (...)" (Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, 1956, p.1).

Señala Tarsitano (2003) que en la disposición reseñada se produjo un nuevo paradigma en el Derecho Argentino a raíz de la incorporación de un principio orientado a conferir al interpretador de la norma, el poder menester para calificar los hechos, de forma tal que pueda darse un desentendimiento de las estructuras jurídicas en pro de las partes, indistintamente de su posición, siempre y cuando ello no fuere inidóneo para expresar la intencionalidad económica subyacente en el vínculo jurídico.

La fórmula referida se encuentra inspirada en la tradición germano-italiana. No obstante a ello, se considera que el legislador patrio emitió su beneplácito sobre la misma de manera parcial, puesto que le realizó determinadas reservas. Ello es algo que se puede constatar en la no incorporación en estado puro de la teoría foránea. La misma, considera que al Derecho Tributario únicamente le interesa lo referente al contenido económico del negocio, debido a la capacidad contributiva que deleva.

Asimismo, en lo que refiere al alcance de la acepción legal de «realidad económica», Fernando García (1998) establece que dicha expresión no está circunscripta en la Ley de Procedimiento Tributario de forma literal, aunque esta ha sido implementada como sinónimo de la simple «realidad» a los fines de reprimir actos simulados, impropios o el abuso de un derecho.

En opinión del aludido doctrinario, dicha omisión ha sido muy discutida, puesto que en caso de que existiere una realidad económica —del mismo modo— tendría que haber tantas realidades como métodos analíticos, lo cual conllevaría a que habláramos de: una realidad registral, jurídica y así sucesivamente.

De conformidad con lo explanado en el artículo 1 de la Ley 11.683, tenemos que:

“En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a su

significación económica. Sólo cuando no sea posible fijar por la letra o por su espíritu, el sentido o alcance de las normas, conceptos o términos de las disposiciones antedichas, podrá recurrirse a las normas, conceptos y términos del derecho privado”⁵.

Tal como se señala, en lo que respecta al criterio que va a ser utilizado para llevar a cabo la exégesis de las Leyes impositivas, van a suscitarse dos efectos:

- Se atenderá al fin de ellas y a su significación económica.
- Únicamente de forma subsidiaria se va a poder recurrir al

Derecho Privado.

Del mismo modo, en el artículo 2 del mismo texto legal se advierte 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. 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”⁶.

De esta manera, se consagra que únicamente cuando se vaya a determinar la naturaleza del hecho imponible va a ser posible atender los actos, circunstancias y vínculos económicos, y cuando éstos sean sometidos a modalidades o estructuras jurídicas que no sean las correspondientes a las del Derecho Privado, se va a prescindir de las mismas y se tomará en consideración la circunstancia económica real que hubiere sido pertinente aplicar. Acota García

⁵ Artículo 1 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶ Artículo 2 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

(1998) que la alusión en ambos artículos al Derecho Privado es algo contradictorio, por cuanto: a los efectos de la hermenéutica de las disposiciones, debe prevalecer la significancia económica y únicamente cuando no pueda delimitarse su alcance va a ser posible recurrir al Derecho Privado; mientras que cuando se trate de precisar la verdadera naturaleza del hecho imponible, así como también, las figuras que han sido adoptadas por el contribuyente, es posible apartarse de los mecanismos exegéticos que proporciona el Derecho Privado, puesto que lo pertinente en este aspecto sería la no consideración de estructuras del derecho que por sus rasgos intrínsecos resulten impertinentes y de no susceptible adaptación a las configuraciones estatuidas en el Derecho Privado.

De este modo, se observa cómo -a los efectos de una interpretación abstracta- la significación económica va a prevalecer sobre el Derecho Privado; y, cuando se pretenda identificar el hecho imponible, el Derecho Privado va a prevalecer sobre las demás figuras posibles, con la condición de que los cimientos jurídicos sean idóneos y no sea posible que se suscite el abuso del derecho.

Acorde con las argumentaciones de Giuliani y Navarrine (1999), el hecho de haber incorporado este precepto a la legislación de la Argentina tuvo un cometido claramente pragmático, y fue el de facilitarle a los Jueces la prescindencia de formalidades innecesarias que le permitieran emitir decisiones judiciales sin considerar apariencias jurídicas inadecuadas. Ello serviría para aplicar la Ley impositiva, de conformidad con la realidad de los hechos económicos -inclusive cuando los mismos no sean coincidentes con aquéllas- para que de esta manera la norma financiera haga factible el cumplimiento de la función prevista.

Por otra parte, Tarsitano (2003) asevera que si bien el precepto de la realidad económica hace alusión a la ampliación del principio en abstracto y no se debería confundir con el problema de calificación jurídica, la función del hermeneuta abarca ambos momentos a los cuales la Ley 11.683⁷ ha vinculado a través de la descalificación de solemnidades que no respeten la coherencia entre la realidad económica y la instrumentalidad jurídica. De manera consecuente, se colige que

⁷Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

la referencia a una realidad económica abstracta -como paradigma interpretativo de la Ley Tributaria- se amplió de manera impropia y vaga a la calificación de los hechos.

Así pues, tenemos que el artículo 1 de la Ley 11.683⁸ le da recepción al criterio de la hermenéutica económica de las Leyes impositivas, basándose en la autonomía del Derecho Tributario; por su parte, el artículo 2⁹ conserva de eje interpretativo el punto de vista de los hechos y el de las normas jurídicas en sí, con lo que se introduce un criterio de interpretación que no es exclusivo ni excluyente del Derecho Tributario, sino que abarca cada una de las ramas del derecho, por lo que se dice que va más allá de las apariencias. De acuerdo con el grado en que las normas tributarias lo consagren, las expresiones de riqueza serán susceptibles de ser gravadas.

Corti (2004) hace referencia a que en el derecho sustantivo o material existen 2 acepciones esenciales, como lo son: la obligación tributaria y el hecho imponible; y 2 preceptos fundamentales que los rigen: el de capacidad económica y el de legalidad. En lo que respecta a los conceptos, de forma ineludible tienen que estar delimitados a través de una Ley, mientras que el aspecto material del hecho imponible se tiene que traducir por medio de explicaciones presentes de capacidad contributiva.

Resulta evidente que en la aplicación del precepto de la realidad económica se encuentran en pugna el precepto de capacidad contributiva y el de reserva de Ley.

Tarsitano (2003), haciendo alusión al modo excesivo en que se ha llevado a cabo este precepto en la Argentina, entiende que la invocación de la «realidad económica» obscurece las situaciones en lugar de aclararlas, puesto que -de conformidad con su perspectiva- con la aplicación del mismo se originan más males de los que se pueden evitar con la implementación de otro remedio jurídico, por lo cual, tendría que ser la excepción y no la regla que se utilice para corregir el uso desviado de las figuras que se apartan de su causa típica. El autor

⁸Artículo 1 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁹Artículo 2 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

in comento específica que su aplicación coloca en riesgo la seguridad jurídica, enervando las posibilidades de prevención de las consecuencias jurídicas de los propios actos.

Mientras que -de acuerdo los comentarios del profesor Jarach (2003, p. 15)-se considera que esa posibilidad no se encuentra contradicha por el precepto en cuestión, sino que: “(...) *por el contrario, es una clara advertencia a los contribuyentes de su imposibilidad de influir en el tratamiento fiscal de sus actos mediante su creación de negocios jurídicos*”.

Jarach (2003) ha establecido que la consideración económica en el Derecho Tributario no dimana del carácter dinerario con el que cuenta la obligación, sino del precepto constitucional de la capacidad contributiva, debido a que:

“ (...) Únicamente puede ser hallada no en los aspectos formales de los hechos y de los actos de que surgen, sino en los aspectos sustanciales, del contenido económico de las relaciones, de las circunstancias que evidencian la capacidad contributiva. (...) La llamada consideración económica no es, sino el propósito del legislador de gravar hechos que manifiesten capacidad contributiva” (2003, p. 65).

Así-de conformidad con lo que estatuye Jarach (2003)- la capacidad contributiva no representa una metódica de interpretación diferente de la jurídica, sino un criterio del derecho al cual se le da introducción por medio del hermeneuta, para poder considerar el contenido económico de los hechos o actos a los fines de llevar cabo una óptima exégesis de la disposición tributaria respectiva, partiendo de la base de que el contenido económico del hecho originador conlleva al nacimiento de la obligación tributaria.

Asimismo, se debe destacar que Jarach ha coadyuvado al desarrollo de esta conceptualización dentro del Derecho Tributario de Argentina, y durante la publicación de su primera obra («El hecho imponible»), en el año 1943, se marcaba la necesidad de diferenciar -en los negocios jurídicos- entre la intencionalidad de las partes de llevar a cabo una operación económica respectiva—es decir: la «*intentio facti*»—, y la voluntad para poder llevar esos

negocios, al sometimiento del régimen jurídico del Derecho Privado, —es decir: la «*intentio iuris*»—; estableciendo que la primera desplaza a la segunda.

En contraposición con ello, la capacidad contributiva es manifestada dentro del ámbito del derecho, conforme al hecho imponible y, es por ello que la mediación del legislador convierte a la capacidad económica en capacidad contributiva, lo cual se reconduce a una situación fáctica de naturaleza estrictamente jurídica y no de presuntas realidades económicas reveladas de forma indirecta por la norma (Tarsitano, 2004)

Es menester acotar, que este criterio es avalado también por González García (1985), quien estipula que la significación económica es un ornamento meramente instrumental, que materialmente no quita ni coloca nada, puesto que si el elemento económico se encuentra positivado, resulta de imperativo acatamiento; y si no se encuentra normado, el Juez no puede cambiar la norma por la realidad económica.

Por su parte, Araujo Falcao (1964) asevera que existe una hermenéutica económica que no implica la transgresión del principio de legalidad, y que consiste en el último análisis en dar a la Ley, en su materialización a hipótesis específicas, estableciendo un conocimiento que no le facilite al contribuyente la manipulación de las formas jurídicas, a los fines de evitar que este obtenga un pago menor de los tributos a cancelar.

Para finalizar, es menester hacer baluarte de lo establecido por Giuliani y Navarrine (1999), en lo que refiere a la aserción de que el método de interpretación de la realidad económica no es el único de susceptible implementación, sino que tiene que ser considerado como uno entre varios, tal como hubiere sido receptado por el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, en cuyo artículo 5^o¹⁰ se explana que:

“(...) las normas tributarias se interpretarán con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos

¹⁰ Artículo 5 del Modelo de Código Tributario para América Latina. Organización de los Estados Americanos.

o extensivos de los términos contenidos en aquéllas. La disposición precedente es también aplicable a las exenciones”

De este modo, podemos constatar que los criterios que sirven de base para darle una efectiva exégesis a las normas jurídicas tienen que guardar consonancia con dos aspectos: el económico y el jurídico. Esto es debido a que los vínculos dimanantes de la relaciones tributarias conservan su génesis en la Ley y, por consiguiente, configuran una relación dentro del mundo del derecho en la cual se sitúa al fenómeno económico que se vislumbra en el objeto del: impuesto.

Otras consideraciones que se han entablado en relación con esta temática -y que han sido mucho más contundentes- sostienen que al nivel en el cual se encuentra la complejión de la dogmática de la disciplina tributaria, la concepción de realidad económica prescinde de sentido por lo cual la misma tiene que ser dejada de lado en la tenue versión llevada a cabo por el legislador argentino, puesto que, conforme a este criterio, los mismos cometidos a los cuales apuntan los artículos 1º y 2º de la Ley 11.683¹¹ podrían alcanzarse a través de la aplicación de los preceptos de reserva de Ley, capacidad contributiva, equidad y seguridad jurídica.

En consonancia con el paradigma descrito de forma precedente, es que algunos países - en el desarrollo de sus legislaciones- han excluido de sus Códigos Tributarios cualquier tipo de alusión a la naturaleza económica del hecho imponible.

Tal como se ha señalado, en la órbita doctrinal los criterios y opiniones que se han bosquejado en esta secuencia, no son unívocos y el hecho de que la Ley de Procedimiento Tributario de la Argentina adhiera el precepto de la realidad económica, posibilitando su apelación para precisar la naturaleza con la cual cuenta el hecho imponible, o para atender a la situación que se intenta solapar cuando se implementan estructuras jurídicas inidóneas, adjudica a la Administración Fiscal un instrumento capaz de «introducirse» y despojar a los sujetos del disfraz jurídico implementado, en pro de dar a conocer la realidad de

¹¹ Artículos 1 y 2 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

los hechos. De este modo se vislumbra la primacía de la situación de hecho sobre la del derecho en sí.

Sin embargo -y al mismo tiempo- la realidad de los hechos tiene que pasar a ser el precepto rector al momento de proceder a aplicar las disposiciones jurídicas impositivas. Con miras a la no conculcación de los derechos de raigambre constitucional, no se pretenden gravar aquellas expresiones de capacidad contributiva inexistentes ni con exclusivo afán recaudatorio, o que se creen ficciones tributarias que cuenten con apariencia legal, pero que sean contrarias a los preceptos constitucionales que salvaguardan al contribuyente.

En lo que respecta a la «doble vía» en la aplicación del precepto de la realidad económica (y siendo esta una regla interpretativa de la Ley Tributaria subsumida en la propia Ley de Procedimiento N° 11.683, conocida en los Estados Unidos como «*disregard of legal entity*», en las naciones europeas como «transparencia fiscal» y, en la Argentina como «teoría de la penetración» o de la «realidad económica») tiene que ser aplicada al sujeto pasivo en pro del interés fiscal, así como cuando ello comprenda un resultado opuesto al pretendido.

De este modo lo pregonaba Jarach con suficiente antelación a la admisión de este precepto a la norma de rito fiscal, cuando aseveraba que:

“La naturaleza del presupuesto de la obligación y el principio de igualdad obligan al intérprete a desatender el intentio juris no adecuado a la finalidad empírica, al business purpose aún si la consecuencia no es un aumento sino una disminución del impuesto; la dogmática del derecho tributario no se aplica, como en concepto de evasión fiscal, solamente en daño del contribuyente y en ventaja del fisco, sino también cuando la consecuencia es más favorable al contribuyente” (1993, p. 45).

De forma grata, la doctrina judicial dimanante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha ratificado este criterio, dictaminando que de ninguna manera pueden ser consagrados institutos que funcionen con unilateralidad, en beneficio exclusivo de una sola de las partes intervinientes en la relación jurídica-tributaria.

La materialización simétrica del principio de la realidad económica es totalmente congruente con el último fin que debe tener en consideración todo hermeneuta

de una norma jurídica -que es la búsqueda de una verdad objetiva-, para que la interpretación efectuada pueda contar con la razonabilidad menester en la aplicación de aquélla, indistintamente de si ello implica la adjudicación de una mayor o menor carga fiscal.

Por otra parte, en lo concerniente a su aplicación por parte de la Administración fiscal y por la Jueces patrios, se destaca que -a partir de su incorporación a la Ley 11.683-, la Administración Fiscal ha tenido que recurrir al precepto de la realidad económica a los efectos de poder corregir las actuaciones anormales llevadas a cabo por parte de los contribuyentes. Empero ello, no tiene que llevar a la indebida ampliación de los hechos imposables con miras a resguardar intereses absolutamente recaudatorio, buscando gravarlos sin tomar en consideración que en gran parte de las situaciones puede tratarse de economías de opción que sean íntegramente aceptables.

A partir de la causa «Duhalde»¹², la cual fue sentenciada por la Corte Suprema en el año 1948, han sido diversos los temas en los cuales los tribunales de la Nación han tenido intervención, destacándose el debate existente entre los paradigmas de: realidad jurídica versus realidad económica.

En el fallo *in comento*, el Máximo Tribunal de la República sentó las disposiciones tributarias que debían ser sometidas a exégesis tomando en consideración su finalidad y su significancia económica, y únicamente en casos de ausencia de una interpretación cónsona con los preceptos del Derecho Tributario, es que va a ser posible recurrir a las disposiciones e instituciones jurídicas propias del Derecho Privado, delimitando de esta manera, la primacía de la realidad fáctica.

Este fue el criterio interpretativo que tuvo prevalencia en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia, seguida por los Tribunales de menor jerarquía, en lo que refiere a que las normas del Derecho Tributario tienen que ser sometidas a una interpretación que sea acorde con la realidad de los hechos, por lo cual, en lo que refiere a la determinación del hecho imponible, se tiene que atender a la sustancia, indistintamente de las solemnidades jurídicas externas.

¹²C.S.J.N.«Duhalde». Fallos: 211-1254. Fecha: 20 de agosto de 1948.

Entre las limitaciones estatuidas al principio de la realidad económica, se destaca la prohibición de la analogía, con fundamento especialmente del principio de legalidad tributaria. Con ello, se ha excluido la extensión del Derecho hacia ámbitos que el legislador argentino no ha señalado, evitando así, la imposición de obligaciones tributarias abusivas o arbitrarias. Asimismo, se debe destacar que la Corte Suprema de Justicia—tomando en consideración la abusiva invocación de la teoría de la penetración— ha consagrado que la aplicación del precepto de la realidad económica, en ningún caso puede conllevar a la desvirtuación de lo estipulado en las disposiciones legales que rigen los vínculos jurídicos-tributarios, puesto que de lo contrario se estaría afectando el precepto de reserva de Ley en detrimento de la seguridad jurídica, valor al cual el Máximo Tribunal le resaltado su jerarquía constitucional.

Se ha podido observar la evolución del precepto de la realidad económica en la República Argentina. Sin embargo, se debe destacar también lo referente a la vinculación del mismo con la deducibilidad de gastos y la imposibilidad de contabilizar aquellos en los supuestos en los cuales no se le dé cumplimiento a los requisitos determinados por el artículo 2 de la Ley Antievasión¹³ y sus consecuencias en la cotización del Impuesto a las Ganancias en la Nación Argentina.

De acuerdo con lo estipulado en la Ley del impuesto, en los artículos 17 y 80¹⁴, para que pueda ser deducible de la ganancia que ha sido gravada con las restricciones que el texto legislativo consagre, los gastos tendrán que ser llevados a cabo a los fines de poder obtenerla o bien para conservar la fuente de la cual originan.

El principio genérico estipula que el gasto va a ser deducido en tanto sea presumible que se ha destinado a la retribución de servicios prestados o al mantenimiento de algún bien patrimonial que hubiere sido afectada por el percibimiento de ganancias gravadas, en la medida en que hubiere sido erogado

¹³ Artículos 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

¹⁴ Artículos 17 y 80 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

de forma efectiva, es decir, que comprenda una reducción en el patrimonio del contribuyente.

El mismo órgano recaudador de tributos reconoce que el gasto necesario no tiene que ser interpretado como una acepción limitado, por lo que no corresponde excluir a aquellos que resulten útiles para la evolución de las actuaciones obtenidas por medio de los impuestos, siendo entonces, procedente su deducción inclusive cuando las mismas no están instituidos de forma expresa en la Ley,“(...) *si son comprobados fehacientemente y si se demuestra su relación como causa final con la producción de la ganancia*”¹⁵.

Ello quiere decir que, además de menester, por ser conexos con la obtención de ganancias gravadas y con la conservación de la fuente de la cual dimanar, para ser deducibles, esos gastos han de ser razonables y deben estar debidamente documentados.

Asimismo, la falta de precisión y claridad en la redacción de la disposición, incorporando términos extensos y subjetivos como «símiles» no hace sino generar inseguridad y ausencia de certeza en el contribuyente en lo concerniente al alcance de sus derechos. Como ejemplo, es pertinente mencionar la vasta cantidad de causas que se tramitan por ante los Tribunales, como consecuencia de las diversas interpretaciones que cada parte pueda atribuirle al referido término de «símiles».

Es alarmante el hecho de que el Estado -para poder contrarrestar el posible abuso de los contribuyentes- tenga que recurrir a normas de esta índole, algo que denota la incapacidad de la Administración para fiscalizar la efectiva liquidación de los tributos, creando por vía de la limitación de la deducción, un aumento encubierto de la tasa efectiva del impuesto para los contribuyentes que llevan a cabo sus acciones como sujetos a derecho.

La otra normativa establecía una limitación en lo referente al cómputo de gastos que denota todo lo mencionado con anterioridad. La Ley N° 25.345, es la que por medio de los artículos 1° y 2°¹⁶: disminuye la validez como pago a los que,

¹⁵Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

¹⁶ Artículos 1 y 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

siendo superiores a mil pesos argentinos o su equivalente en moneda extranjera, no hubieren sido llevadas a cabo por alguna de las vías estatuidas de forma específica en la norma: depósitos en cuentas bancarias, tarjetas de crédito cheques, transferencias bancarias u otros procedimientos que hayan sido autorizados de manera explícita por el Poder Ejecutivo.

A su vez, se le impide al contribuyente, cuando los pagos no son llevados a cabo del modo indicado anteriormente, el cómputo de estas operaciones —tal como deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios—, aun cuando se acredite la veracidad de las mismas, esta Ley, reformó de manera trascendental el precepto abstracto que se disponía en el derogado artículo 724 del Código Civil¹⁷, conforme al cual se considera que al pago como un medio extintivo de las obligaciones. Dando así, una avanzada respecto a la voluntad de las partes, arraigando a los contratantes al cumplimiento de los requisitos esenciales que únicamente dan lugar a inconvenientes para el óptimo desenlace de las actividades económicas.

A partir de la entrada en vigor de Ley *in comento*, este pago —para que pueda estar revestido de carácter cancelatorio—, ha de estar condicionado a que sea efectuado a través de la implementación de determinados medios, ya que de lo contrario, no va a surtir efecto alguno entre las partes, careciendo así de efectos dentro del mundo del derecho.

Asimismo, la Ley 25.345¹⁸, incorporó una serie de directrices que generaron mucha controversia y que ameritan un análisis preciso.

¹⁷ Artículo 724 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

¹⁸ Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

CAPITULO II

Análisis normativo y jurisprudencial

I. Desarrollo.

a. Análisis de los artículos 1 y 2 de la Ley anti-evasión N° 25.345.

a. a Artículo 1 de la Ley Anti-evasión N° 25.345.

La pauta normativa 25.345¹⁹ transcribe íntegramente el contenido del Decreto 434 de año 2000²⁰ y establece dos preceptos de suma relevancia desde la perspectiva jurídica, como son las restricciones al empleo de las sumas dinerarias en efectivo y otras inclinadas a ponderar los efectos por la falta de acatamiento de ese precepto de orden.

Dentro de las restricciones a la utilización de cantidades en efectivo, la sección capitular primera de este cuerpo legislativo explana en un articulado de once disposiciones la manera concreta en que se condiciona el empleo de sumas en efectivo.

En su artículo primigenio establece que no genera consecuencias jurídicas entre los sujetos intervinientes, ni ante otros extraños a la negociación o nexo, los dispendios íntegros o fraccionados de cantidades monetarias que excedan los un mil pesos, o su semejante en moneda foránea, que son realizados luego de los quince días a la entrada en vigor del Boletín Oficial de la regulación que emite el máximo ente bancarios de la República, contemplada en el artículo 8²¹ de esta norma, que no sean efectuados por medio de:

1. Depósitos en cuentas de entidades financieras.

¹⁹Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

²⁰Decreto 434/2000. Presidente de la Nación Argentina.

²¹ Artículo 8 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

2. Giros o transferencias bancarias.
3. Cheques o cheques cancelatorios.
4. Tarjetas de crédito, compra o débito.
5. Factura de crédito.
6. Otros procedimientos que expresamente autorice el Poder Ejecutivo Nacional.

Resultan excluidos los desembolsos realizados a entes bancarios abarcados en la pauta legislativa 21.526²² y sus respectivas alteraciones, o los que han sido efectuados frente a un operador de justicia con cognición en el ámbito nacional o solo provincial, en autos de procesos que frente a estos se sustancien.

Estas circunspecciones a los negocios previstas en el primer capítulo -de acuerdo a como deviene de la lectura simple de la normativa- restringe explícitamente su empleo como método de pago, y como forma de eliminación de los deberes obligacionales de las cantidades en efectivo, permitiéndose la viabilidad del resto de mecanismos de fenecimientos del nexo obligacional enmarcadas de forma taxativa en el artículo 724 del Código Civil²³ hoy derogado.

Es prudente mencionar que por medio de la sanción de la legislación 25.413²⁴ en el Boletín oficial de fecha 26/03/2001, se limitó la cantidad de diez mil pesos para desembolsos íntegros o fraccionados, al monto de mil pesos.

En noviembre del año 2000, entra en vigor la gaceta oficial que contiene el texto regulador 25.345²⁵, destinado a la previsión de la evasiva tributaria.

En cuanto a la extensión del vocablo **pago o desembolso** que contiene la legislación contra la evasión, esta pauta presenta medulares alteraciones a la Ley sustantiva en materia civil, dado que ordena de manera distinta caracteres relacionados con la vinculación negocial entre las personas y las consecuencias que estas generan ante sujetos ajenos al nexo.

²² Ley 21.526. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

²³ Artículo 724 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

²⁴ Ley 25.413. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

²⁵ Ley 25.315. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

Se altera de forma importante el lineamiento rector que consagraba el derogado artículo 724 del Código Civil²⁶²⁷, en lo referente a estimar el desembolso de importe monetario como un medio de finiquito en materia obligacional.

Desde la promulgación de dicha norma, esta clase de pago -para estimarse con rango liquidatario- halla supeditado su efectividad a través del empleo de específicos modos como son el cheque, depósito en entidades bancarias, tarjetas de débito o créditos, entre otros, siempre que no sean sumas en efectivo, dado que en sentido adverso no crea consecuencias jurídicas ni para los sujetos en la transacción ni para terceros, dicho de otro manera, carece de relevancia para el ámbito del derecho, de acuerdo a los términos que presente el artículo 1 de la legislación 25.345²⁸.

Desglosando los elementos más trascendentes:

1. Negocio de derecho:

Es oportuno enunciar un área relevante que ha sido suprimida por la RG 1.547 AFIP y que no es conteste con lo preceptuado en el cuerpo normativo *in comento*.

Ese instrumento de rango sublegal estipula la extensión de las directrices de la pauta normativa 25.345 a las acciones que los contribuyentes despliegan cuando obran como adquirentes de cosas muebles, locatarios o prestatarios, en tanto que la norma que previene la evasión alude a dispendios íntegros o fraccionados que exceden a una suma puntual, sin mencionar el tipo de operación que da origen a los nexos obligacionales a la espera de liquidación.

La resolución 1547 en su artículo 1 prevé que el cálculo de las erogaciones, créditos tributarios y otras consecuencias fiscales que estatuye el artículo 2 de la Ley 25.345, y sus respectivas alteraciones, creado por las transacciones que los aportadores tributarios u obligados efectúen en su calidad de adquirente de bienes muebles, locatarios o prestatarios, resulta sujeto al empleo de las formas

²⁶Artículo 724 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

²⁷ Vale indicar en este punto que el artículo 724 pertenece al Código que ha sido derogado. En la actualidad, la cuestión se encuentra plasmada en el nuevo artículo 865.

²⁸ Artículo 1 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

de cancelación o clases de desembolso que contiene el artículo 1 de la legislación antievasión.

2. Conceptos que componen el importe de mil pesos.

El asunto aquí contemplado se desprende de la resolución 1.547, que en el artículo 4 de su cuerpo indica que el importe previsto en el primer artículo del texto de orden 25.345 o Ley de Prevención de la Evasión Fiscal y sus cambios, abarca los tributos ya sean en el contexto nacional, provincial, municipal y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que impone cargas a la transacción, y en su supuesto, a las condiciones a que esta se hallase supeditada.

Igualmente, no se calculan las retenciones de aportes tributaros que sea aplicable realizar, las compensaciones, afectaciones y cualquier otro retorno que por alguna causa reduzca el monto mencionado en el acápite precedente.

3. Pagos totales o parciales.

La legislación 25.345²⁹ señala que resultan abarcados los desembolsos íntegros o fraccionados, este texto que procura impedir la evasión fiscal alude a pagos totales o parciales, indica que solo se tiene presente que la transacción no exceda de la cantidad de mil pesos. Si la cuenta supera ese importe, aun cuando los dispendios sean parciales, es evidente que hay que cancelar con otro mecanismo diferente al de la suma en efectivo.

De forma que si divide una factura con el propósito de efectuar dispendios fraccionados por debajo del importe previsto en dinero en efectivo, pero la transacción es la misma, asimismo se estaría en desacato de lo preceptuado en la Ley.

4. Procedimientos de cancelación permitidos.

²⁹Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

Dentro de esta categoría están:

Entrega de dinero en cuentas de entidades bancarias.

Entrega de sumas en efectivo, se autoriza el dispendio a los proveedores de esta forma, cuando se responda por medio del depósito en entidades financieras.

Letras de cambio o traslado de sumas de una cuenta a otra; cheques o cheques cancelatorios.

Cheque de terceros: se ubica claramente al interior de las circunspecciones estatuidas por el artículo 1 de la Ley 25.345, como forma de desembolso permitida para efectuar los dispendios a los suministradores, por lo que es viable el calcular deducciones de gravamen que se deslinden de esta transacción.

Cheque cancelatorio: es una herramienta creada por la cimera entidad financiera de la Nación, comporta por sí un método adecuado para la cancelación de obligaciones de entregar cantidades de dinero, ostentando las mismas consecuencias que las estipuladas para tales deberes dentro de la Ley sustantiva en materia civil.

Tarjeta de crédito, compra o débito; tarjeta de compra: esta tarjeta es entregada por un ente mercantil a un individuo, y que autoriza a este a acreditar las adquisiciones en cualquiera de las sede de ese ente comercial, sin que sea necesario el entregar sumas en efectivo. Variando según la sede mercantil de la que se trate, la tarjeta de compra es posible que opere como una tarjeta de débito, que coloca en la cuenta del tarjetahabiente la transacción efectuada en la oportunidad, o como una tarjeta de crédito que hace posible el retrasar la cancelación de la compra a un tiempo ulterior.

Factura de crédito: en cualquier convención en que alguno de los sujetos esté comprometido en razón de este, a entregar factura o en su supuesto particular un documento semejante y que posea ciertos aspectos que brevemente se señalan, ha de entregarse aunado a la factura o semejante según se trate, un título valor calificado como factura de crédito en los casos que:

Verse sobre un pacto de compraventa o locación de objetos muebles o de servicio de obra. O se acuerde entre los sujetos un lapso para el desembolso del

importe que supere los treinta días, computados desde el día de la entrega de la factura o documento semejante si es el caso. El vendedor o locador puede transferir este documento por medio del endoso, al ser un título valor.

Otros medios que concretamente permita el Poder Ejecutivo Nacional.

5. Forma de desembolso: Exclusiones.

Pago en especie: se descartan de las restricciones impuestas por la pauta de orden 25.345 cualquier dispendio en especie, por lo que es viable el cálculo de deducciones fiscales por transacciones efectuadas de esta manera.

El Código Civil alude a la cancelación por entrega de objetos en su artículo 779³⁰ ya derogado, la cancelación resulta efectiva cuando el beneficiario crediticio acepta por voluntad el pago del crédito, algún bien que no sea dinero en reemplazo de lo que se le debiera de otorgar, o del servicio que se le debía aportar. Por esta razón se encuentra lejos de los obligados en la Ley 25.345³¹.

Títulos públicos: se eximen de las restricciones la liquidación con Títulos de la Deuda Pública Nacional y Provincial como lo conceptualiza el derogado artículo 779³² de la legislación sustantiva en materia civil.

El cancelar con título públicos no comporta categóricamente un pago, sino que versa en realidad como una entrega en pago, que no se halla abrigada en el precepto del artículo 1 de la Ley 25.345³³, sino que en cualquier circunstancia se ubica en el sector funcional del artículo 34 de la pauta 11.683³⁴.

En el proceso de «Miguel Ángel Pascuzzi e Hijos S.A.»³⁵ el órgano jurisdiccional habilitó el medio probatorio a través del cual, el aportador tributario demostró que los desembolsos se realizaban con títulos públicos, de forma que en su criterio no se subsumían en la Ley 25.345.

³⁰ Artículo 779 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³¹ Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³² Artículo 779 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³³ Artículo 1 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³⁴ Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³⁵ C.S.J.N. Sala A. «Miguel Pascuzzi e Hijos S.A.» Fecha: 14/09/2004.

Desembolsos en expedientes judiciales: Igualmente lejos de la extensión del texto de orden 25.345, los dispendios en efectivo que son efectuados frente a un operador de justicia, con cognición en el ámbito nacional o provincial en los autos que ante estos se gestionan. Se obvió el enunciar a los pretores de la Ciudad de Buenos Aires.

También la Resolución 1.547 limitó el precepto restrictivo de la norma antievasión a los adquirentes de bienes muebles, locatarios o prestatarios.

Pago de tributos impositivos en efectivo: Resulta alejado del ámbito de las restricciones contempladas por la Ley 25.345.

Adquisición onerosa de inmuebles: La pauta sublegal 1.547 limitó la circunspección asignada por el texto de la legislación que intenta prevenir la evasiva tributaria, a los adquirentes de objetos muebles, locatarios o prestatarios por lo que no quedan comprendidos dentro de los parámetros de la norma en estudio.

Prestaciones monetarias en la conformación de entidades societarias:

La prestación monetaria al integrar una sociedad ha de mantener esa figura, dado que cualquier dispendio sean títulos valores como cheques, documentos crediticios o giros de comercio, desde la perspectiva de la sociedad se estiman como prestaciones no monetarias, y como tales poseen un sistema de orden diverso en la prestación, mientras que han de componerse en su totalidad, es decir al cien por ciento y no hasta el veinticinco como recepta la norma, siempre que sea dinero. De todas maneras, con un propósito pragmático, el resguardo en las entidades financieras oficiales considera resuelta tajantemente el asunto.

Trasmisión a título gratuito de cantidades de dinero:

La donación monetaria se erige como el traspaso no oneroso, con autonomía del elemento volitivo, de un sujeto a otro, de la propiedad de un bien. En tal circunstancia, desde el inicio no hay un desembolso de alguna clase de aporte pendiente, ni la liquidación de nexos obligacionales a priori. De allí que se ubiquen lejos de las extensión de la norma 25.345.

6. Sujetos y las medidas sancionatorias.

El precepto del artículo 2 de la norma 25.345 establece que los desembolsos que no sean realizados por medio de los mecanismos permitidos, no pueden ser objeto de cómputo fiscal por el adquirente. Lo que significa que el ofertante o vendedor no posee una medida disciplinaria, porque no se configura una infracción por su parte, al momento de aceptar en efectivo por cuantías que superen el límite de mil pesos.

a.a Artículo 2 de la Ley Anti-evasión N° 25.345.

Continuando con la práctica reflexiva del texto de orden, se considera que lo realmente interesante al momento de estudiar la legislación, se desprende del contenido del artículo 2 de esta norma que señala, que los desembolsos que no sean realizados conforme a lo preceptuado en el primer artículo de esta Ley, no serán objeto de cálculo como deducciones, créditos tributarios y otras consecuencias fiscales que se le atribuyen al interesado u obligado, a pesar de que este demuestre fidedignamente sus negociaciones.

En el supuesto del párrafo previo, se emplea el método contemplado en el artículo 14 de la legislación 11.683³⁶, cuerpo de orden que data del año 1998 con sus respectivos cambios.

a.a.a Sistematización de la legislación de previsión de la evasiva fiscal.

Para comenzar la resolución 151 ocurrió a dirigir de forma errónea la norma antievasión, esta estatúa el método de liquidación de algunas obligaciones, se indica que de manera errónea, dado que el artículo 11 de la pauta 25.345 prevé de diáfana manera que:

³⁶ Artículo 14 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

La entidad de orden que aplicará las disposiciones contenidas en esa sección capitular es el Banco Central de la República Argentina, quien ha de decretar los parámetros oportunos, incluso la técnica para el supuesto de desviación o irregularidad, en el lapso de treinta días de sancionada ese texto de rector.

Es la máxima entidad bancaria de la Nación la ocupada de instaurar las directrices de esa sección en su totalidad, motivo por lo que precisamente por intermedio de sus interacciones, delinea la utilización de los medios previstos en el artículo 1.

Allende de los cuestionamientos que han sido realizados con la llegada de la Resolución 1.547 sancionada en el Boletín Oficial en fecha 12/08/2003, arribó para dejar sin efectos jurídicos la Resolución 151, motivo por el cual es la que se hallaba en vigor.

Resolución General 1.547: En su artículo primero, el cálculo de las deducciones, créditos tributarios y otras consecuencias fiscales que contempla el artículo 2 de la Ley 25.345³⁷³⁸ resulta supeditado al empleo de las formas de liquidación o técnicas de desembolso que se instauran en el artículo 1 de la mencionada pauta, con apego a los modos específicos o aspectos singulares, para la entrega de las concernientes actuaciones de derecho que se disponen en esa Ley.

Las restricciones de procedimientos cancelatorios estatuidos por el artículo 1 de la Ley N° 25.345³⁹ con sus correspondientes cambios y pautas accesorias, son utilizables solamente a los desembolsos íntegros o fraccionados de cantidades dinerarias, en moneda nacional o extranjera, hechos desde su entrada en vigor. Acápito incluido por el artículo primero inciso a de la Resolución General N° 2004/2006⁴⁰. En cuanto a sus efectos los produce desde la publicación en el Boletín Oficial, y es de empleo para las negociaciones efectuadas desde el momento en que entra en vigor dicha Resolución General, sus cambios y complementos.

³⁷ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

³⁸ Vale indicar, que se erige como una tentativa de prevención para el ocultamiento tributario y sus respectivas alteraciones, causado por las transacciones que los interesados u obligados efectúen en su posición como adquirentes onerosos de cosas muebles, locatarios o prestatarios.

³⁹ Artículo 1 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁴⁰ Resolución General N° 2004/2006. Administración Federal de Ingresos Públicos.

En el artículo 4⁴¹ se indica que el importe señalado por el artículo 1 de la 25.345 que previene la evasiva tributaria con sus concernientes cambios, abarca las aportaciones tributarias sean a nivel nacional, provincial, municipal y del régimen gubernamental de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que se imponen sobre la negociación y en su supuesto los parámetros a que esta se hallase subordinada.

Igualmente, no se calcularán las retenciones tributarias que tengan lugar las compensaciones, afectaciones y cualquier clase de supuestos de detracto que por algún motivo reduzca la cantidad mencionada en el párrafo precedente.

Siguiendo en el artículo 6 se enuncia que es razón fundada para dejar sin efectos el cálculo de las deducciones, créditos tributarios y el resto de consecuencias fiscales que beneficien al interesado u obligado, las cancelaciones que se lleven a cabo sin utilizar las técnicas o parámetros de liquidación, en el modo y circunstancias señaladas por el cuerpo normativo.

Con el propósito de gestionar tal impugnación no se emplea el trámite procedimental ordenado en los artículos 16 y siguientes de la Ley 11.683⁴², el cual fue creado en 1998 con sus ulteriores alteraciones, sino que es suficiente el mero llamado al pago de la cantidad pendiente, que crea en el producto de las declaraciones juradas el cálculo señalado, en los términos que dispone el artículo 14 de la Ley 11.683⁴³ y el artículo 2 de la Ley 25.345⁴⁴ y sus cambios.

Esta postura ha sido reiterada en la enunciación externa 7 del año 2005 que trata otra vez de la delimitación de la negociación de derecho, demarcando ligeramente la utilización de la legislación antievasión.

Nota Externa 7 del año 2005, que entró en vigencia con el Boletín Oficial 23/11/2005:

Concentrándose en los cuestionamientos bosquejados por distintas instituciones características del ámbito financiero, en referencia al empleo de la Resolución

⁴¹ Artículo 4 de la Resolución General N° 2004/2006. Administración Federal de Ingresos Públicos.

⁴² Artículo 16 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁴³ Artículo 14 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁴⁴ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

General 1547 en el Boletín Oficial 12/08/2003, se estima preciso el realizar los siguientes esclarecimientos:

1. Extensión del texto resolutivo 1547 y sus modificaciones:

a) Tales pautas poseen como propósito sistematizar la oposición a las consecuencias fiscales y frente a esta Administración Federal, de los métodos de liquidación contemplados por la legislación 25.345, sus concernientes cambios y lineamientos accesorios.

b) Los dispendios que se realicen en el territorio nacional a personas en el extranjero, entre otros, se hallan abarcados en sus estipulaciones.

c) Las mencionadas directrices ordena únicamente los desembolsos que los interesados y responsables han de efectuar en su carácter de adquirentes de cosas muebles, prestatarios o locatarios de obra o servicios. Lo señalado no es óbice a que las demás cancelaciones han de practicarse, con apego a lo preceptuado en lo estatuido en la legislación y sus pautas accesorias.

2. Extensión del empleo de la resolución 1547 y su modificatoria:

En el perímetro de las prerrogativas atribuida por el artículo 7 del Decreto N° 618⁴⁵ creado el 10 de julio de 1997, con sus cambios y normas accesorias, se ordena puntualmente a la Ley 25.345, sus alteraciones y complementos, y no el precepto del artículo 34 de la Ley N° 11.683⁴⁶, cuerpo legislado en 1998. A tal efecto los lineamientos del párrafo únicamente dejan sin efectos la Resolución General N° 151.

3. Importe subordinado a la utilización de la Resolución 1547 y sus cambios:

Los dispendios íntegros o fraccionados, por cantidades que exceden los mil pesos o su similar en divisa extranjera, de acuerdo con la clase de cambio en vigor al momento del finiquito de las transacciones del día hábil más próximo al de la cancelación, han de pagarse por medio de la utilización de los procedimientos contenidos en la Ley 25.345, con sus cambios y complementos, de manera autónoma al importe de la negociación.

⁴⁵ Artículo 7 del Decreto N° 618. Presidente de la Nación Argentina.

⁴⁶ Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

Del mismo modo, a los fines de dar acatamiento a tal precepto, puede utilizarse uno o más de los mecanismos comprendidos en el reiterado texto normativo.

4. Compensaciones u otros modos de extinción de obligaciones:

La liquidación de cargas obligacionales por medio de compensaciones o cualquier otro mecanismo de conclusión aceptada por el derogado art 895 del Código Civil⁴⁷, diferentes al desembolso, no se encuentra sometida al acatamiento de la Ley 25.345, en sus alteraciones y complementos.

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

a) Registro en la factura o documento semejante: en los supuestos en que un método cancelatorio es utilizado para pagar diversas facturas entregadas por un mismo ofertante, han de asentarse los datos de identificación de aquel, todas las cuentas que hayan sido liquidadas por el mismo.

b) Registración opcional en un medio informático: ha de realizarse un asiento de toda técnica de pago empleada, adjuntando el monto de este y la cuantía íntegra de las facturas liquidadas íntegra o fraccionadamente.

c) Desembolsos excedentes a mil pesos, que liquidan comprobantes por montos inferiores a dicha cifra: tiene el deber de dejar constancia del procedimiento cancelatorio aplicando a pesar de que el total de la factura o documentos semejantes, como un recibo sea menor o igual a un mil pesos, toda vez que atiende a dispendios que exceden esa cantidad.

5. Pago en especie:

No se halla incluido entre las técnicas de cancelación que dispone el artículo 1 de la Ley 25.345⁴⁸, sus alteraciones y preceptos accesorios, es decir no generan consecuencias tributarias según los señala el artículo 2 de la legislación *in comento*⁴⁹.

La mera exhortación al desembolso del artículo 14 de la Ley 11.683:

⁴⁷ Artículo 895 del Código Civil. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁴⁸ Artículo 1 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁴⁹ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

En la circunstancia que el interesado realice adquisiciones excedentes a un mil pesos, sin estimar los métodos cancelatorios enunciados en el artículo 1 de la legislación que pretende erradicar la evasión, la Administración Federal de Ingresos Públicos está autorizada y ha de practicar la simple convocatoria administrativa de los montos deducidos, y de los asuntos crediticios que tal transacción generó.

En el supuesto de carencia de cancelación de la intimación, se sigue inmediatamente a ejecución del crédito. En ninguna oportunidad se autoriza que el aportador tributario sea escuchado, y fundamente la verdad de la negociación en controversia.

Estipula de esta forma un juicio valorativo previo de carácter omnímoto en cuanto a la licitud de los créditos y deducciones exhortados. Únicamente se le ofrece la oportunidad de liquidar el monto señalado y en la circunstancia de que establezca los procedimientos precisos, comience la denominada acción de repetición, prevista en el artículo 69 de la Ley de Procedimientos Fiscales⁵⁰, que implica el petionar a la administración el reintegro de las cantidades entregadas.

Presunciones: Elaboración de una suposición omnímota, ha de estimarse como una ficción, por medio del primer acápite del artículo 2 de la Ley 25.345⁵¹ se está trazando un juicio normativo tajante, que no acepta elemento probatorio adverso, al estipular que en los supuestos facticos en los que no se emplee los métodos de cancelación indicados en el artículo 1, se obstaculizará el cálculo de las consecuencias fiscales de las negociaciones examinadas, a pesar de que los interesados u obligados demuestren la legitimidad de estas.

Esta parámetro se vislumbra como categóricamente despótico e inicuo para el cumulo jurídico nacional, dado que es cercenador de potestades de rango constitucional.

Pretender continuar con la pauta por encima de la experiencia o de los hechos de las transacciones, creando efectos irrestrictos y sin justificación, al

⁵⁰ Artículo 69 de la Ley de Procedimientos Fiscales. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁵¹ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

establecer imperativamente al comprador o prestatario, por el simple desacato de la formalidad de la carga de sustanciar el desembolso de una forma concreta.

Al intentar evitar la acreditación de la verdad financiera de la negociación por parte del interesado, esta directriz se torna en un juicio previo autoritario sui generis que iniciando de un suceso justificado, el no empleo de cierto procedimiento cancelatorio en ella consagrado, supone la falta de existencia de la actuación.

Como correctamente lo advierte el sector doctrinal se ha instaurado un juicio iure et de iure de falta de existencia, la cual es inoportuna para el aparataje de derecho en el ámbito tributario, ya que si bien son susceptibles de recursos esas suposiciones para dilucidar efectos tributarios, estas no es posible que sean tan despóticas fundándose en un hecho diferente a una verdad tributaria acreditable, en virtud que genera una quebranto en el acervo del interesado tributario atacando su potestad de propiedad y tutela judicial efectiva.

Es menester recordar que esa suposición es un razonamiento razonado en base al cual, demostrado que existe una circunstancia, el denominado hecho base o fidedigno, se razona en la afirmación de otro que comúnmente le sigue, la circunstancia supuesta, en la cual se reflejan ciertas consecuencias de derecho. Entre las dos circunstancias hay un nexo de sumisión o de correspondencia.

Las suposiciones devinieron como un requerimiento en el campo formal del derecho tributario, como un medio probático, o que simplificaba los aportes verificativos. Su aplicación en ese contexto jurídico fiscal está aceptada por los estudiosos y los precedentes jurisprudenciales como un método de aporte demostrativo accesorio y subsidiario para establecer la carga imponible.

En varias situaciones, los juicios previos normativos categóricos, por sus efectos, ocultan reales ficciones. Esas invenciones, en su conceptualización, implican una ponderación de derecho comprendido en una directriz lícita, en razón de la cual se le otorga a ciertas circunstancias fácticas, repercusiones en el campo de derecho que ultrajan o descartan su verdadero origen. La ficción ni engaña ni

encubre la realidad, sino que conforma una experiencia jurídica divergente a la fidedigna.

En la situación de los juicios normativos autoritarios, como en el de las ficciones, la labor demostrativa del individuo pasivo, se halla en gran forma restringida, lo que no es óbice para que éste pueda interponer los procedimientos jurídicos precisos, para desvirtuarla.

Cabe mencionar, así que aun cuando las presunciones de la legislación son categóricas y las ficciones significan la falta de admisión del medio de prueba y el cumplimiento de una experiencia jurídica virtual pero definitiva, su aplicación ha de afirmarse como parámetro limitativo la estimación de los prerrogativas y mecanismos garantes que consagra la Carta Magna (Bidart Campos, 2005).

En razón de esto, ha de reflexionarse la utilización de este instrumento sobre la base de la consideración de los lineamientos de aptitud contributiva, igualdad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica y al aseguramiento de racionalidad. Una suposición o ficción que menoscabe el primero de los lineamientos mencionados anteriormente, se verifica por medio de la gravabilidad de una expresión virtual o no existente de aptitud, cuyo efecto sería una apropiación del peculio.

De esta manera, los juicios valorativos establecidos a priori por la norma, pueden tornarse en pautas que soslayan la Constitución, por ser ultrajantes de la directriz constitucional de habilidad contributiva, de verificarse una experiencia financiera adversa o distinta a la lícitamente supuesta, resultando en invenciones autoritarias, al afectarse un patrimonio que la norma supone que existe pero que en verdad no lo hace.

a.b Análisis artículo 34 de la Ley de procedimiento fiscal N° 11683.

La estipulación del artículo 34 de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal⁵², supedita el cálculo del crédito tributario en el Impuesto al valor agregado, y la

⁵² Artículo 34 de la Ley 11.683 de Procedimiento Fiscal. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

deducción en la carga impositiva a las rentas, a la utilización de ciertas previsiones cancelatorias.

Esta disposición normativa autoriza al Poder Ejecutivo Nacional a circunscribir el importe de deducciones, créditos tributarios y el resto de consecuencias fiscales de utilidad, de ciertos procedimientos de desembolso u otros modos de acreditación de las transacciones, en cuya circunstancia los interesados que no empleen dichas maneras o mecanismos de demostración, resultan constreñidos a configurar la legitimidad de las negociaciones, para calcular en su beneficio las previsiones conceptuales señaladas (Araujo: 1964).

Igual repercusión a las preceptuadas en el párrafo previo aquellos contribuyentes que por sus adquisiciones o locaciones admiten facturas o documentos similares, invenciones no permitidas, cuando se hallen en el deber de efectuar la verificación contemplada en el artículo 33.

Los procedimientos de dispense que permite el artículo en cuestionamiento fueron idóneamente instaurados por el órgano recaudador con la promulgación de la extinta Resolución 151. En el Boletín Oficial 25/06/1998, cambiada por la Resolución General 215 y sus complementaria Resolución General 308 contenida en el 23/12/1998, tales textos preveían que los métodos de cancelación legítimos y viables con el propósito de computar las deducciones, créditos tributarios y el resto de consecuencias fiscales son:

- a. Cheques nominales y no a la orden,
- b. Cheque de cancelación a plazo y no a la orden,
- c. Sustracción inmediata con tarjeta de débito, tarjetas de crédito o de compra,
- d. Compensación bancaria sustanciada por medio de transferencia entre bancos por acceso electrónico,
- e. Admisión de facturas de crédito y
- f. La entrega en sede judicial del importe de la transacción.

La forma en la que fue escrito el artículo 34 es muy diáfano e inteligible, dado que autoriza de igual manera, en el supuesto de no emplear los procedimientos indicados, acreditar la legitimidad de las negociaciones, lo que significa, el

demostrar al órgano fiscal que la operación se efectuó correctamente y con esto la posibilidad de calcular el crédito fiscal y la deducción de la expensa.

Esta es una suposición *iuris tantum*, por la cual la legislación conjetura que existe de cierta circunstancias, excepto que se demuestre lo opuesto. Indubitablemente quien tiene la carga de la prueba neutralizadora de la existencia de la transacción es el interesado, por lo que ha de presentar los métodos permitidos para acreditar la verdad de la situación fáctica.

En este orden de ideas se pronunció la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en el «caso Kopruch Roberto»⁵³ indicando que: la restricción estipulada no es rigurosa, porque que tanto el artículo 8 de la Resolución como el artículo 34 de legislación de gestionamientos tributarios que le sirve de soporte, tajantes en aceptar que en los supuestos en los que los contribuyentes no empleen las técnicas liquidatarias o maneras de acreditación establecidos por la Administración Federal de Ingresos Públicos, resultan constreñidos a probar verdad de la negociación para que sea posible ponderar a su beneficio la deducciones, créditos fiscales y las consecuencias tributarios de interés de estos.

Es prudente mencionar que frente a una demostración fidedigna de cancelación de los negocios de cuyas consecuencias se intenta beneficiar, la situación de haberse cancelado con sumas dinerarias en efectivo que excedan de diez mil pesos, no son óbice a la implementación de esas repercusiones, en virtud que el precepto de orden acepta diversos medios de acreditación para fundamentar que existen las operaciones.

Por aplicación de este artículo se está atribuyendo al Poder Ejecutivo Nacional la potestad de instaurar ciertos mecanismos de cancelación de uso forzoso, para el desembolso de las transacciones adquisitivas. Para el supuesto en el que el interesado obvie acatar con este requerimiento es posible subordinar el cálculo de deducciones, créditos fiscales y demás efecto, mientras demuestren la legitimidad de las negociaciones de las que se trate. Esto implica que se está concediendo a la Administración Pública una prerrogativa puntual, otorgando al

⁵³Tribunal Fiscal de la Nación Sala D, «caso Kopruch Roberto». De fecha 07/02/03.

contribuyente el poder probar la real circunstancia de las transacciones. Se intenta impedir que se ponderen créditos y deducciones no existentes, sin embargo se estiman los lineamientos garantes de los individuos que efectuaron las adquisiciones verdaderamente o de buena fe.

a.c Análisis artículo 895 de Código Civil y Comercial de la Nación.

Los mecanismos tributarios poseen como propósito el fomentar el bienestar general. Para la idónea creación de una planificación tributaria que se dirija a esos objetivos, han de tener presente todos los lineamientos preeminentes de la tributación, de razonabilidad, igualdad y no confiscatoriedad.

La directriz de eficiencia de la administración tributaria significa dentro de varias cosas, que el aparataje estatal regule la evasiva y elusión de esta clase de obligaciones del modo más óptimo, dado que es poco útil el sancionar normativas tributarias si se autoriza a los contribuyentes a no reconocer sus deberes fiscales (González: 1985).

Sin embargo, el criterio introducido por el precepto del artículo 2 de la Ley 25.345⁵⁴, violenta dentro de tantos la idea del pago, este término puede ser interpretado, en lo que atañe al significado propio de la palabra como el acatamiento de un compromiso rigurosamente de índole monetario, y desde la perspectiva jurídico-técnica se estimaría que el pago es el cumplimiento veraz de la obligación sin importar el tipo de deber sobre el que verse.

El desembolso como cancelación posee una consecuencia instantánea de supresión de la obligación, y a juicio de la gran parte de los estudiosos, comporta el mecanismo más común para que la obligación fenezca. Por tanto, es el medio más grato para el beneficiario crediticio, en razón que es el que mejor se ajusta a sus requerimientos. Por lo que despojar al pago en efectivo de la eficacia que le viene dada para estimar consumada una obligación, resulta distorsionante de

⁵⁴ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

la figura en el ámbito del derecho, y poco congruente con el régimen de derecho, en razón que además elimina tajantemente su forma de constatación.

La prueba es un aspecto fundamental en cualquier controversia, a la cual los sujetos intervinientes y terceros autorizados tienen la oportunidad de demostrar los hechos que soportan sus criterios, hace posible que la autoridad en cognición examine el supuesto factico de los alegatos, y dirimir así el asunto en pugna, decidiendo de manera fundamentada y razonada, partiendo de la ponderación que hace de los mecanismos de prueba aceptados y el empleo de la norma correspondiente.

De tal suerte, no se puede hablar de debido proceso si no se está considerando la prerrogativa de probar como un aseguramiento constitucional de los sujetos una potestad esencial, para desvirtuar una presunción despótica que hace una pauta que pretende erradicar la evasión fiscal, y que implementa nociones tan rigurosas que quebranta la esfera jurídica de los contribuyentes, hacer un gravamen sobre una realidad económica que no es acorde con la del sujeto, al afectar dos veces su riqueza y no establecer las deducciones que los dispendios por concepto de obtención de riquezas posee.

Si la tendencia general ha sido en los diferentes ámbitos la libertad de medios de prueba, como es posible que la Ley restrinja la eficacia del pago en efectivo aun cuando la parte esté en condiciones de acreditar su operación, constituye una forma autoritaria de desechar el medio de prueba, que irónicamente genera la desmotivación en la contribución.

a.d Análisis de los artículos 16 y 17 de la Constitución Nacional.

En el ámbito jurídico actual, no se puede descartar el criterio que se motiva en lo útil y lo ecuánime, se fundamenta así la atribución carácter forzoso al consenso de elementos volitivos, si el mismo manifiesta utilidad colectiva y equidad convencional. Se cree que este orden de ideas orienta puntualmente en el asunto de lo equitativo, y a la buena fe convencional con cada una de sus implicaciones (Bidart Campos, 2005).

Se admite un novísimo modo de estimar el convenio, se observa como una coyuntura de intereses armónicos, una herramienta de organización legislativa, la acción de la confianza recíproca, y se posiciona en la salvaguarda de un operador de justicia que ha de ser en los casos necesarios, un pretor de justicia concreta.

El pacto como manifestación de los sujetos se haya pormenorizado, situado en un ámbito temporal y espacial, que es en lo que la noción alemana fundamentó el basamento del pacto jurídico negocial. Vale indicar que -como tipo- es capaz de diferentes categorizaciones dogmáticas, con relevancia pragmática tales como: convenios consensuales, mega convenios, nacionales, extranjeros, correlacionados, de cooperación, civiles, mercantiles, entre otros. Los pactos atienden a tipologías y concepciones, es por ello que se sistematizan y se habla de clases convencionales que abarcan cada acuerdo en concreto.

Se resalta siempre que el avance y cambio que ha acarreado la efigie es obvia, en la modernidad más que un conflicto de dificultad lo que se enfrenta es uno de desbalance y de restricciones, es el ajuste a las pautas de orden público, la ética y las buenas costumbres y a la experiencia actual. El pacto en esta Nación conserva su soporte esencial en los artículo 19 sobre la libertad de convención, el artículo 16⁵⁵ sobre el derecho de igualdad y 17⁵⁶ la prerrogativa de propiedad, a lo que se aúna el artículo 42 de la Carta Magna⁵⁷.

En la potestad de igualdad frente al ordenamiento jurídico precisa un trato semejante, en paridad de condiciones de acuerdo a los términos del artículo 16. Sin embargo, los individuos no son iguales, no pueden estimarse como fungibles y todavía en la agrupación se sigue el lineamiento rector de identidad, por lo que ciertamente se está ante una invención de las que se entienden como ficciones requeridas.

La circunstancia de que un individuo posea inferior potestad en la actuación negocial que el otro puede ser determinante, el simple asentimiento de los

⁵⁵ Artículo 16 de la Constitución Nacional de la Argentina.

⁵⁶ Artículo 17 de la Constitución Nacional de la Argentina.

⁵⁷ Artículo 42 de la Constitución Nacional de la Argentina.

sujetos, si ellos se encuentran en circunstancias excesivamente dispares, no es suficiente para asegurar la equidad del acuerdo. En este criterio de derecho se indicó que la tutela del sujeto vulnerable es la consternación fundamental del derecho actual (García, 1998).

La labor de amparo de la fragilidad jurídica es acarreada en diversas situaciones a través de la estructuración, como un piso indisponible que subordina la independencia particular sobre la que se formará el acuerdo. De este modo, se estipulan algunos parámetros llenos de orden público que no es posible que sean violentados, verbigracia que se excepcione al dolo o se prevean pautas de exoneración de responsabilidad en el tema tributario.

Varios autores consultados para la realización de esta investigación manifestaban que lo armónico en las convenciones entre pares radica en la subordinación rigurosa a las cláusulas del acuerdo, y en los pactos entre dispares la conservación del balance del vínculo de negocio. En el primero la autonomía precisa la corroboración de la totalidad de consecuencias para la voluntad, y en el segundo la constatación en provecho del vulnerable en derecho.

Con base en la disparidad de acuerdo, desde tiempo atrás diversos pactos son sumidos al normativismo alegándose que la disimilitud de condiciones es obstáculo de la autonomía negocial, en el establecimiento del marco del acuerdo, cuando uno de los sujeto puede actuar excesivamente, es preciso ordenar el convenio por medio de preceptos legislativos obligatorios.

Se ha argumentado siempre que el ámbito jurídico ha de responder a las variadas experiencias y diferenciar entre los denominados mega pactos, los negocios entre aquellos que se encuentran en paridad jurídica y los acuerdos entre quienes son disímiles. La vulnerabilidad frente a una postura imperante requiere respuestas específicas, que se vislumbraran en materia de exégesis o puntualmente en la aceptación concreta de la materia por los consumidores.

Ha de tenerse en cuenta los efectos de la globalización y la internacionalización de la disciplina jurídica, la existencia de acuerdos celebrados por medio de internet y de los pactos relacionados, la inclinación a disponer previsiones en los estatutos dirigidos al resguardo, como ocurre en los convenios de adhesión para

el débil del vínculo que es el consumidor, y el incremento de la regulación autónoma a través de los pactos no típicos, que formulan las alteraciones que ha padecido y padece la figura en estudio.

El orden público de tutela propende a cuidar a uno de los sujetos pactantes estimado como el más vulnerable, y a conservar la armonía endógena del acuerdo, concretizando la equidad del convenio o dicho de otro modo, a la justicia concreta para ambas partes.

Como ya se ha expresado que en los tiempos modernos el convenio posee una orientación teleológica ética y social, y no es únicamente de materialización de provechos lucrativos y que ostenta una magnitud diferente, que ha de dirigirse al alcance del avance económico, ético y social de la colectividad.

II. Análisis jurisprudencial.

Por interludio de este precepto se reflexionará sobre un dictamen esencial de la de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 19 de marzo de 2014, caratulado «Mera Miguel Ángel y DGI»⁵⁸a través del cual se estipulo al supuesto fáctico la falta de aplicación de la normativa 25.345 calificada como Ley Antievasión.

En esta situación el sumo órgano tribunalicio dirimió un asunto extremadamente polémico, sobre si era viable la afirmación de inconstitucional de la pauta normativa del artículo 2 de la Ley 25.345. Este precepto indica que los desembolsos que no sean realizados conforme con lo señalado en el artículo 1 de esa norma no son ponderables como deducciones, créditos fiscales y otras consecuencias tributarias que se atribuyen al interesado u obligado, a pesar de que ellos demuestren la autenticidad de las negociaciones.

La controversia halla su génesis en virtud que el artículo aludido en el párrafo previo, se halla en conflicto con el artículo 34 de la Ley 11.683 o Ley de

⁵⁸C.S.J.N. «Mera Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI». Fecha: 19/03/2014.

Procedimiento Tributario⁵⁹, que hace posible el deducir créditos fiscales y consumos sin considerar el método de cancelación, toda vez que se demuestre de forma fehaciente la transacción que los originó.

La pugna comenzó cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos exhortó al accionante a aportar algunas cantidades de dinero en razón del tributo impositivo a las rentas e IVA, como efecto de dejar anuladas las deducciones hechas por el primero.

Esas oposiciones se justificaron en que el actor aportó en efectivo ciertas adquisiciones a sus ofertantes, por monto que excedían los mil pesos, es decir sin apearse a los procedimientos de liquidación estatuidos en el artículo 1 de la Ley 25.345⁶⁰. En virtud de esto la Administración Federal de Ingresos Públicos - implementando lo señalado en el artículo 2 de ese cuerpo legislativo- no aceptó el cálculo de las correspondientes deducciones y créditos tributarios.

El órgano jurisdiccional en materia tributaria de la Nación determinó que la Administración Federal de Ingresos Públicos dejara sin efectos esas disposiciones, estimando que había una antinomia entre lo preceptuado por el reiterado artículo 2 de la Ley 25.345⁶¹, y el contenido del artículo 34 de la Ley 11.683⁶², mientras que este autoriza al interesado a acreditar la autenticidad de las transacciones efectuadas, para poder calcular en su beneficio las deducciones y créditos fiscales, a pesar de que los desembolsos se hayan hecho en efectivo. En tal circunstancia se comprendió que tenía preeminencia la pauta del 34 de la Ley de Procedimiento Tributario⁶³ por su rango de normativa especial, y por ser resguardadora de la prerrogativa de defensa, al permitir que el contribuyente pruebe la verdad de las negociaciones objetadas.

La Administración Federal de Ingresos Públicos incoó un recurso frente a la instancia superior la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal corroboró lo decidido por el Tribunal *a quo*.

⁵⁹ Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶⁰ Artículo 1 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶¹ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶² Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶³ Artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

En primer lugar, desestimó los quebrantos del órgano fiscal referentes a la aptitud cognoscitiva del órgano de administración de justicia, para tratar el tema presentado por el contribuyente, fundado en que los exhortos de pago no eran de ponderación oficiosa, sino el resultado de técnicas estipuladas por el artículo 14 de la Ley 11.683⁶⁴.

En tal virtud, indicó que lo principal es el sustrato de las actuaciones contradichas, que los asemeja a las acciones de estipulación de oficio. El tribunal de la primera instancia determinó que el mencionado artículo 2 de la denominada Ley Antievasión⁶⁵ no era aplicable al supuesto concreto, dado que era infundada desde un enfoque constitucional, y no porque el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario ostentase mayor especificidad.

El punto de excluir el cálculo de ciertos gastos verdaderamente efectuado, que comportan dispendios aptos para deducir en el Impuesto a las Ganancias y créditos fiscales en el IVA, por razones rigurosamente de forma, conlleva a descartar la verdadera existencia de la aptitud contributiva, la que ha de configurarse en cualquier carga como supuesto necesario para su vigor. Adversa a esa decisión AFIP presentó un recurso extraordinario, que fue estimada en la instancia primigenia.

Como factor indefectible para lograr entender la extensión de ese fallo jurisdiccional, se procede a profundizar en el análisis de una efigie esencial de utilización de los órganos recaudadores que les hace posible combatir la evasiva fiscal, que es la directriz de verdad económica.

Realidad económica: Para iniciar con la reflexión de esta herramienta, se atiende al criterio que asevera que la contemplación de la directriz de la realidad económica en la norma. Por tanto, se inclina a establecer la auténtica transacción susceptible de tributación, sin que esto comporte un escarmiento en concreto. Ha de recordarse que el artículo 2 de la Ley 11.683⁶⁶ propende a otorgarle validez a la voluntad verdadera de los sujetos frente a los métodos empleados,

⁶⁴ Artículo 14 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶⁵ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶⁶ Artículo 2 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

y si la intención real genera un efecto tributario provechoso para el interesado, ha de descartarse las formalidades utilizadas para equiparar la actuación a la institución que el derecho emplearía, rigiendo el lineamiento en beneficio del contribuyente.

Del mismo modo, se establece que si existe dicotomía entre el empleo de una institución y su procedencia común -o, dicho de otro modo, una separación entre los mecanismos y los propósitos del instituto de derecho- puede luego manifestarse el empleo inconveniente y da apertura a la posibilidad de renombrar las circunstancias sometidas al imperio del artículo 2.

En el caso concreto de «Mera Miguel Ángel y DGI»⁶⁷, la Corte Suprema ponderó los factores rigurosamente de forma de la directriz de verdad económica, con el objetivo de concederle una mayor preeminencia a la autenticidad de las negociaciones, vale decir al sustrato. Esto se indica diáfananamente en el dispositivo, en cuanto se argumentó que es incuestionable que el excluir el cálculo de ciertos gastos ciertamente efectuados y que consisten en dispendios deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA, por razones únicamente formales conlleva a desechar la verdadera tenencia de aptitud contributiva, la que ha de acreditarse en cualquier afectación patrimonial como elemento necesario para su eficacia.

De lo manifestado en el párrafo anterior se desprende que los interesados pueden ocurrir ante el Tribunal Fiscal de la Nación con el fin de debatir la verdad de las negociaciones que en concreto son las que materializan la verdadera aptitud contributiva, lo opuesto impondría un gravamen a una renta virtual.

En la decisión de Mera Miguel Ángel, a efectos se estipula una obvia vinculación entre el lineamiento rector de la verdad económica y el de la aptitud contributiva, en tal razón no es posible el descartar la razonabilidad de las pautas de orden.

Como una manera de realizar una mayor cercanía al mérito de la controversia se procede a estudiar para ello la *mens legislatori* en la oportunidad de crear la

⁶⁷ C.S.J.N. «Mera Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI». Fecha: 19/03/2014.

normativa Antievasión y un conjunto de precedentes jurisprudenciales en los que fue dilucidado este tema.

a. Fallo de la Corte Suprema de Justicia, Mera Miguel.

La Corte Suprema de Justicia -continuando con la noción del *ad quem*- indicó que en lo referido al artículo 2 de la normativa 25.345⁶⁸, resultaba no aplicable al supuesto factico dado que carecía de razonabilidad, y no en virtud de que el texto del artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario⁶⁹ es más específica que la primera.

De esta manera indicó su anuencia con el tribunal de la instancia anterior, en la estimación que el precepto controvertido proscribe simplemente el cálculo de las negociaciones, cuyas cancelaciones se hubiesen practicado por los procedimientos diferentes a los enunciados en ese cuerpo legislativo, lo que se asemeja a crear una ficción legal que intenta excluir o dejar sin consecuencia a transacciones significativas para el adecuado establecimiento de la base imponible, cuya eficacia y autenticidad hubiesen sido claramente acreditadas.

En otro extremo se aseveró que era evidente que -al limitar la ponderación de algunos dispendios ciertamente efectuados que conformaban erogaciones susceptibles de deducción del impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA por razones únicamente de forma- constituía el desechar la verdadera aptitud contributiva, la que ha de demostrarse en cualquier afectación del acervo como factor necesario de vigor, de forma que igualmente se culminó en la carencia de razonabilidad de la pauta debatida.

El dictamen mencionado ha acudido a solucionar el contexto de injusticia que traía el precepto en estudio, determinando la falta de apego constitucional del artículo 2, aun cuando es preciso cambiar la circunstancia de elusión fiscal y preventiva, disminuyendo lo mejor posible tales irregularidades, igualmente lo es que los mecanismos seleccionados para esto, han de ser adecuados y

⁶⁸Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁶⁹Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

proporcionales, sujetándose a los parámetros de forma y fondo característicos del sistema tributarios contemplado en la Carta Magna.

El supuesto objeto de estudio emana justamente de un cambio del hecho imponible, de acuerdo a lo instaurado por el artículo 2 de la Ley Antievasión N° 25.345⁷⁰.

b. La postura del Tribunal Fiscal de la Nación

El Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) había dejado sin efectos las estipulaciones de la Dirección General Impositiva (DGI), mientras que el fisco había fundado su *petitum* en dicha pauta, comprendiendo que tal previsión contraviene lo señalado en el ya mencionado artículo 34 de la Ley de Procedimiento Fiscal N° 11.683⁷¹.

La determinación del Tribunal Fiscal de la Nación fue que la norma mencionada en último lugar ha de tener preminencia sobre la primera, en razón de que consiste en una normativa de rango especial que ordena el tema y estipula concretamente lo referente al proceso tributario, y a los mecanismos de demostración de los que puede servirse el interesado. Por su lado, la legislación 25.345 alude de modo genérico a impedir la evasión fiscal, cuyo empleo hace posible estimar de forma presunta la no existencia de una transacción puntual, y no la suposición de pleno derecho de que la negociación en debate jamás se ha efectuado.

El Tribunal Fiscal de la Nación había indicado su aptitud para conocer del asunto, argumentado que aun cuando el artículo 2 de la Ley 25.345⁷², autoriza al ente fiscal para exigir puntalmente las disconformidades oportunas conforme con lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 11.683⁷³ como un mero llamado a la cancelación, las actuaciones administrativas controvertidas implican una real estipulación de la administración de los tributos impositivos, en razón de que

⁷⁰Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷¹Artículo 34 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷²Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷³ Artículo 14 de la Ley 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

aluden a la constitución y forma de eficacia de la base imponible relacionada con cada uno de los tributos inmiscuidos.

Añade el Tribunal Fiscal de la Nación que las normas no han de ser examinadas de modo exacto y que conteste con la directriz de la capacidad contributiva y de la realidad de fondo, no era atribución del órgano recaudador el establecer la base imponible, como si las erogaciones objetadas jamás hubiesen existido, es decir teniendo en cuenta de las rentas verdaderamente alcanzadas por el interesado y de lo cancelado por este a sus ofertantes con motivo del impuesto al valor agregado.

En este orden de ideas esclareció, que una cosa era estimar a la carencia de cancelación por uno de los métodos taxativamente estipulados en la Ley 25.345, como una conjetura que haga posible cuestionar la verdad de las negociaciones, y otra muy diferente es suponer sin aceptar elementos probáticos adversos, que dichas negociaciones jamás se han efectuado, rechazando el cálculo de erogaciones cancelados de este modo.

Concretamente manifestó que en el escrito final que originó la pesquisa, los contralores evidenciaron que no había factores para determinar la falta de existencia de las negociaciones, y que los expertos habían estudiado cada una de las adquisiciones y sus asientos en los libros del impuesto al valor agregado, además de los montos de facturas y recibos oportunos.

c. La postura del Fisco

Adversa a ese fallo el órgano recaudador introdujo el recurso de apelación, con motivo de estimar que el Tribunal Fiscal de la Nación no posee competencia para conocer de las apelaciones orientadas ante las actuaciones administrativas objetadas, ya que fueron establecidas según lo preceptúa el artículo 14 de la Ley de mero llamado a cancelar.

Con respecto al asunto de mérito, mantuvo que lo previsto en el artículo 2 de la Ley 25.345⁷⁴, posee un rango de normativa especial en relación a la pauta receptada en la Ley 11.683, y alegó que de acuerdo al anterior precedente jurisprudencial, la legislación ha de ser estudiada impidiendo conferirle un alcance que genere colisión en sus preceptos, suprimiéndose una por otra, y acogiendo como cierto el criterio que en la medida de lo posible las une y les concede eficacia a ambas. Así expresa en su recurso que el requerimiento de que el contribuyente acate algunas obligaciones de forma, no puede comportar como efecto la distorsión de las normas que formulan los impuestos, y determinan la manera e importe de los referidos hechos imponible.

Expresa el magistrado que emitió su voto salvado que el artículo 2 de la Ley 25345⁷⁵ viene a conformar las normas de impuestos a las rentas y al valor agregado, restringiendo las deducciones aceptables y la procedencia de ponderar el crédito fiscal, lo cual requiere de consideración.

Y manifestó concretamente que en la circunstancia, a través de la objeción y descarte de las erogaciones a las que atañen los artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del Crédito Fiscal⁷⁶ al que alude el artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado⁷⁷, contados en beneficio del contribuyente, el órgano fiscal alteró la magnitud de los correspondientes hechos imponible, por haber calificado como no ponderables, es decir no efectuados los desembolsos cancelados en efectivo y deducidos del importe, o cuyo crédito fiscal fue calculado con soporte en la normativa que ordena uno de los tributos forzosos a cuya liquidación llamó al interesado. De forma que en concreto la actuación impugnada se asimila a una acción de establecimiento de los tributos mencionados (Diez, Coto, Diez, 2001).

⁷⁴ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷⁵ Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷⁶ Artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del Crédito Fiscal. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁷⁷ Artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

En la decisión de la Cámara se estipuló que el fisco que las erogaciones cuya deducción se estudia fueron realmente llevados a cabo, y no se da algún otro hecho que haga posible el cuestionar la autenticidad de las transacciones.

La proscripción de deducir los dispendios para el supuesto del gravamen a las rentas no se restringe a forzar al obligado al acatamiento de una carga llanamente de forma. Si los desembolsos han sido efectuados por técnicas diferentes a las contempladas en la Ley 25.345, sin embargo se ha determinado que el contribuyente ciertamente los efectuó, no se puede negar la potestad de computar las deducciones a las que aluden los 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias⁷⁸, y a computarizar el crédito fiscal en el IVA.

El siguiente aspecto reside en hacer exegesis jurisprudencial, el dictamen ha de suprimirse, ha de enfocarse en las innovaciones de la decisión, cuáles son sus cambios, a que atienden los mismos, y evaluar las posturas de los operadores de justicia.

II. Explicación y fundamento.

La pauta normativa Antievasión dispone que si no se empleaban las tarjetas, depósitos en cuenta bancaria, giros, transferencias o cheques, no es procedente estimar esas salidas de dinero en la oportunidad de cancelar el gravamen a las rentas y al valor agregado

En el contexto pragmático, lo que ocurría era que aquellos entes naturales o morales que liquidaban en efectivo una factura que poseía un monto mayor a los mil pesos, despojaban los créditos que producía el recibo para deducirlo en la oportunidad de estructurar las convenientes declaraciones juradas conforme a la Ley 11.683.

⁷⁸Artículos 17 y 80 de la Ley de Impuesto a las Ganancias y del Crédito Fiscal. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

En sentido opuesto cuando el órgano recaudador verificaba que los procedimientos cancelatorios, no eran idóneos con lo previsto por la Ley 25.345, negaba el cálculo de estos, y por consiguiente imponía un mayor tributo a liquidar por los interesados.

a. Efecto de la aplicación del artículo 2 de la Ley Antievasión.

Transcurrido un lapso de vigor de más de doce años, por intermedio de la emisión del dictamen «Mera, Miguel Ángel»⁷⁹, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha estipulado la falta de apego constitucional del artículo 2 de la Ley N° 25.345⁸⁰, pauta que restringía y subordinaba el cálculo de dispendios para establecer la materia imponible, al uso de las técnicas de desembolso allí preceptuados.

La potestad de los contribuyentes a deducir sus erogaciones con el propósito de configurar la materia imponible, apegada al lineamiento rector de la verdad económica, había padecido su sistematización normativa a través de la puesta en vigor de la Ley N° 25.345, calificada como Ley Antievasión.

Para sintetizar ese cuerpo de orden circunscribió la ponderación de los dispendios y créditos fiscales en los Impuestos a las Ganancias y al Valor Agregado, para aquellas transacciones que excedían de los mil pesos, que sean liquidadas a través de los procedimientos de desembolso que expresamente contempla el artículo 2 de esa pauta.

Con la emisión de la decisión «Mera, Miguel Ángel»⁸¹, la Corte Suprema se pronunció en pro de la directriz de la realidad financiera, teniendo que marcar la tilde en que la improcedencia de ponderación de las adquisiciones y dispendios reales por la carencia de uso de ciertos mecanismos de liquidación, lo que significaba un enriquecimiento infundado del Estado, en la forma que el aporte

⁷⁹C.S.J.N. «Mera Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI». Fecha: 19/03/2014.

⁸⁰Artículo 2 de la Ley 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁸¹C.S.J.N. «Mera Miguel Ángel (TF 27.870-1) c/ DGI». Fecha: 19/03/2014.

de los contribuyentes no resultaba condicionado a su verdadera materia imponible.

La corte motivó la disposición de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley N° 25.345⁸², estimando que la conservación de utilización de tal precepto desnaturalizaría la circunstancia del contribuyente ante los tributos a los que se realizaron los acomodos, en el impuesto a las rentas se le obstaculizan las deducciones a erogaciones precisadas para obtener las plusvalías. Es preciso mencionar que con todo ello se afectaría un beneficio virtual e irrazonable con la que ciertamente el creador legislativo ha deseado hacer objeto del impuesto, y en el caso del IVA, se distorsiona la comparación entre débitos y créditos al desecharse la posibilidad de ponderar los últimos.

La Corte finalizó que la refutación de las adquisiciones y erogaciones por razones rigurosamente de forma, implica excluir la verdadera existencia de aptitud contributiva, la que ha de vislumbrarse en cualquier tributo como elemento necesario para su eficacia. La afirmación de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley N° 25.345⁸³, llega a solucionar la carencia de justicia que tenía esa previsión, en oposición con los lineamientos rectores de capacidad contributiva y de adecuación de los cuerpos legislativos.

b. La desnaturalización del hecho imponible del impuesto a las ganancias como consecuencia directa de la no aceptación de los medios de pagos diferentes a los enumerados en el artículo 1 de la misma Ley.

Para el desglose de este punto es prudente partir de la aproximación del vocablo desnaturalización que hace el diccionario de la Real Academia Española que alude a hacer perder a una cosa sus cualidades propias, añadiéndole algo o modificándola.

Eso es precisamente lo que ocurre con la previsión del precepto de orden contenido en artículo 2 de la 25.345⁸⁴, de la que -bajo la premisa de dar cumplimiento a los fines previsivos de la evasión fiscal que justifican su existencia- establece una presunción de derecho que no admite prueba en

⁸²Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁸³ Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁸⁴Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

contrario, cuando taxativamente prescribe la regla de prohibir efectos tributarios a aquellos dispendios que han sido realizados de acuerdo con los modalidades dispuestas en el citado artículo 1.

Con fundamento en la controversia que se ha creado los integrantes del Poder Ejecutivo Nacional, el sector doctrinal y los precedentes jurisprudenciales (aunado a los criterios de los expertos tributaristas, financieros, abogados, políticos, posterior a que han sido oídos todos los alegatos de las posturas en conflicto han prorumpido) resulta oportuno realizar ciertas estimaciones acerca del asunto, con el propósito de otorgar transparencia a un problema que se vislumbra como político y jurídico.

Con el fin de disponer de vastos factores de orden sobre los compromisos obligacionales tributarios, se han emitido diversas pautas normativas que constriñen a los individuos al empleo de específicos mecanismos cancelatorios bajo medida sancionatoria, comporta la pérdida mera y simple del poder ponderar el crédito fiscal y demás beneficios que la legislación estatuye, que surjan en la transacciones que no sean liquidadas conforme con lo preceptuado en el texto normativo. Esencialmente, versa sobre restringir el desembolso por medio del empleo de cantidades dinerarias en efectivo, forzando a usar mecanismos que se inclinen a servirse de las entidades bancarias.

Este precepto legal circunscribe y subordina el cálculo de dispendios y erogaciones para dilucidar la cuantía gravable al empleo de los procedimientos de liquidación. Además, implica que las facturas que excedan de la suma de mil pesos y sean aportadas en efectivo, no pueden ser consideraras como deducciones, en carácter de dispendios en las rentas, como crédito fiscal en el impuesto al valor agregado, ni ponderar la retención realizada en uno y otro tributo forzoso, cuando el agente hace la retención para un desembolso efectuado con montos en efectivo.

Dentro de las posturas a favor de este precepto, ciertos estudiosos le conceden a esas tentativas de cancelación la calificación de ilegítimas, al comprender que están proscritas por la legislación y por consiguiente son absolutamente nulos, no nacen a la vida jurídica y mal pueden pretender producir consecuencias en derecho. Sostienen que los desembolsos para los individuos en sumas

dinerarias en efectivo carecen de importancia, únicamente por el mencionado precepto del artículo 2 de la Ley 25.345⁸⁵, de orden fiscal. No por el sistema tributario completo y menos aún para el ámbito del derecho civil, donde si surten plenos efectos.

Con base a lo anterior se entiende que para el derecho tributario los desembolsos en efectivo no son liquidatarios si no se demuestra la verdad de las transacciones por otros métodos, que por el asunto y su esfera, resultan subordinados a dirimirse en la sede judicial. La coletilla de que no generan consecuencias las cancelaciones, exclusivamente puede aludir a la tentativa de pagar un monto o liquidar con este un crédito, sin embargo no ostenta la denominación de ilegales, nulos o no existentes, a los sumo podrían carecer de eficacia.

Puede observarse que hay una antinomia trascendente entre el artículo 34 de la Ley N° 11.683⁸⁶, o de Procedimiento Tributario y el artículo 2 de la Ley Antievasión⁸⁷, en tanto que la primera autoriza a acreditar lo fehaciente de las negociaciones, la mencionada en segundo término no, es un juicio valorativo previo de carácter omnímodo que no hace posible desplegar el derecho a la defensa del sujeto contribuyente. Vale indicar que no se trata de cuestionar la superioridad de una norma sobre la otra, sino comprender la sujeción que cada una posee acerca de los lineamientos del cimero texto normativo de la Nación. Modifica los hechos de los impuestos a las ganancias y al valor agregado, al no apegarse al lineamiento rector de la razonabilidad de la legislación. En este sentido ha de recordarse que la directriz de aptitud financiera como la de igualdad son expresiones de ese lineamiento de adecuación y razón (Christensen, 2001). El principio de capacidad financiera deviene de la directriz de tributación del peculio verdadero, que precisa que únicamente se afecte la renta cierta y no las ganancias supuestas, no habidas, o las entradas virtuales o no ciertas.

En razón de lo señalado, vale decir que -al no autorizarse el probar la autenticidad de las negociaciones-, se contemplaría de forma ilegítima la

⁸⁵Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁸⁶ Artículo 34 de la Ley N° 11.683. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

⁸⁷Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

gravabilidad de rentas virtuales y la cobranza de un impuesto al valor agregado que excede el generado por el interesado. Se resalta que el órgano fiscal aseveró que no pretendía corroborar que existe la transacción, sino que sencillamente consideraba como no realizada la actividad mercantil del contribuyente, por no ser las técnicas de liquidación seleccionadas acordes con las dispuestas por la pauta de orden 25.345, con absoluta autonomía de la existencia o falta de ella. En este ámbito en el discurrir desplegado a los proveedores, en supuestos facticos puntuales, deviene que cada uno de ellos constató el haber concretado acciones mercantiles, presentando las facturas relacionas. Del mismo modo, la mayor parte de ellos señalaron por intermedio de qué formas de desembolso han sido liquidadas y bajo qué concepto, un precedente jurisprudencial que -como se observa- se apega al hecho de acreditar la operación y no sobre cómo se cancela.

La realidad de la estipulación del artículo 2 de la Ley⁸⁸ es que desfigura la circunstancia del contribuyente ante los tributos impositivos en los que se le practicaron los ajustes. En efecto, en el tributo a las rentas se le obstaculiza la deducción de los dispendios para la adquisición de las plusvalías, con lo cual se afectaría una ganancia irreal, y sin proporcionalidad con la que ciertamente el creador normativo ha deseado gravar con el impuesto, y ante el IVA, se pierde la naturaleza en la comparación entre débitos y créditos al desecharse el poder de calcular estos últimos.

Las razones que sustentan la noción de desnaturalización parten de que en el impuesto a la riqueza la base imponible es la ganancia integra del interesado, resultante de las deducciones de Ley, y con esa suma obtenida es que se pondera el monto a cancelar por causa de tributos. En las vinculaciones de derecho tributario, el hecho imponible evidencia que existe una capacidad financiera en las personas, empero para que el impuesto pueda ser utilizado, esta circunstancia ha de ponderarse de cierta forma, usualmente en elementos monetarios (Bertazza, g2000).

Ha de recordarse los elementos básicos de un tributo para entender por qué se habla de desnaturalización: la base imponible es concluyentemente la medida

⁸⁸Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

que se emplea en cada tributo impositivo para calcular la aptitud financiera del individuo, al ser el monto de la ganancia o lucro subordinado a una afectación, adquirida por el contribuyente en el lapso del gravamen. Se pondera conforme con las previsiones y parámetros dictaminados en el ordenamiento jurídico.

La ocurrencia del supuesto normativo determinante en el ámbito real y de manera práctica evidenciable, apareja como fundamental efecto el eventual deber de un sujeto de cancelar un impuesto al órgano fiscal. Es importante indicar que se entiende como ocurrencia a la exteriorización en el mundo real de la efigie que en su abstracción la pauta legislativa estipuló.

Ese supuesto normativo determinante al que se está calificando como hecho imponible ha de estar caracterizado por el precepto de manera suficiente, para hacer cognoscible con certidumbre cuales son los sucesos o circunstancias que generan posibles compromisos tributarios importantes.

Esa caracterización íntegra es la que tipifica del impuesto, quiere decir que hace posible la distinción a estos tributos en general vinculados de los que no lo son, empleando los vocablos tradicionales, impuestos, tasas y contribuciones especiales.

La elaboración por Ley de un tributo significa que su supuesto determinante o hecho imponible ha de comprender de manera indefectible varios factores, tales como:

- el encuadre objetivo de un suceso o circunstancia,
- los datos precisos para singularizar al sujeto que ha de ejecutar el hecho a ser subsumido en la circunstancia en que de manera objetiva han sido definidos previamente,
- la oportunidad en que ha de verificarse o tenerse por verificada la ejecución del acontecimiento imponible,
- el sitio en el cual ha de suscitarse o tenerse por suscitado la consumación del hecho imponible.

Sin embargo, es inservible indagar en el supuesto del precepto factores que el mismo no ostenta, tales como individuo activo, individuos pasivos, puntos de medida, entre otros; dado que -como claramente se observa-éstos no se hallan en el supuesto condicionante sino en la repercusión.

El factor material del hecho imponible constituye la tipificación objetiva del acontecimiento puntual, que el receptor legal tributario ejecuta o la circunstancia en la que éste se encuentra o a cuyo tenor se genera. Es el aspecto característico al cual -para perfeccionar el hecho imponible como supuesto- se le incluyen los demás factores de este supuesto hipotético (se debe indicar que -generalmente- este factor supone un término que indique acción, dar, realizar, transmitir, otorgar, aceptar, entre otros). En el tributo forzoso a las rentas que deviene de la Ley 20.628 el aspecto material del hecho imponible es el alcanzar los provechos que la normativa enuncia.

El factor personal del hecho imponible supuesto está configurado por aquel que ejecuta el supuesto factico o se enmarca en la situación que ha sido objeto del aspecto material de este vocablo, es decir de la caracterización abstracta comprendida en la figuración legislativa subordinante tributaria. De acuerdo a lo que anteriormente se ha hecho mención, este ejecutor puede ser calificado como receptor legal tributario, denominación esta que ya sido explicitada. Ha de remitirse igualmente para la siguiente aseveración que ese receptor legal del impuesto es posible que sea o no un sujeto pasivo de la vinculación de derecho tributaria.

La adecuada caracterización del factor personal del hecho imponible -es decir, de a quien se dirige el precepto legal tributario- posee relevancia jurídica, en virtud que cada uno de los modos de los tributos individuales o personales que hacen alusión al sujeto, se refieren al destinatario de la norma tributaria y no a una parte pasiva.

El tercer aspecto del precepto legal que condiciona el tributo alude al sitio en el cual el receptor del mismo ejecuta el acontecimiento o se ubica en la circunstancia que han sido tipificadas, o el sitio en el cual la legislación estima configurado el hecho o generará el suceso, que fue objeto de la caracterización material realizada a través del factor objetivo del hecho imponible ya indicado.

En referencia de este elemento espacial, es preciso tener en consideración los llamados parámetros de otorgamiento de prerrogativa fiscal, los cuales son susceptibles de determinación de acuerdo con tres clases de pertenencia: política, colectiva y financiera.

Pueden resultar comprometidos a contribuir aquellos han nacido en territorio nacional aun cuando encuentren su domicilio fuera de este, y en esta circunstancia se ha tomado en consideración para conceder facultad tributaria el lazo político de pertenencia, o lineamiento rector de nacionalidad, y no es relevante el sitio en el cual se consumó el hecho imponible. En este caso realmente lo que hace nacer el deber tributario es el sitio en donde se presentó el hecho imponible. Vale decir, en el cual se desarrollan acciones consiguiendo ganancias, o se tienen objetos conformantes de un acervo, que es la directriz que acatan generalmente.

Y por último, en este desglose que se ha hecho del vocablo hecho imponible para entender su contenido real y evidenciar cuándo se ha distorsionado su conceptualización, es el elemento que señala el tiempo justo en que se verifica, o el creador normativo considera ha de tenerse por verificada, la caracterización de la actuación material comprendida por el hecho imponible. No es trascendente que el supuesto de hecho sea perfeccionado de modo inmediato -es decir, que se suscita en un mismo instante, o en sentido opuesto su configuración sea continua, es decir que el acontecimiento tomado como supuesto ha de suscitarse en el discurrir de un conjunto de actos, generados en diferentes oportunidades. Es totalmente preciso que el creador normativo estime verificado el hecho imponible en una particular, puntal y justa unidad temporal, a pesar de que para eso tenga en ciertas ocasiones que servirse de la invención jurídica. El motivo por el cual la pauta necesita establecer una oportunidad atiende a que ese justo instante, es esencial para un conjunto de caracteres relacionados con el correcto empleo de la legislación tributaria.

Una vez que se ha caracterizado lo que comporta realmente el hecho imponible y como lo entiende tanto la doctrina como la legislación, para la configuración de gravámenes a la riqueza de los individuos, ha de hacerse alusión a la última parte del artículo 2 que indica que la falta de realización del pago conforme a las modalidades contenidas en la pauta normativa antievasión no acarrea la aplicación de beneficios tributarios para la contribuyente (Asorey, Navarrine,1985).

Por estos beneficios ha de entenderse el deslinde entre el supuesto factico e imperatividad no absoluto sino relativo, siendo dispares las calificaciones que atribuyen las diferentes normas fiscales a esos beneficios, desgravámenes, amortizaciones, entre otros, generalmente se conceden dos clases distintas de beneficios tributarios.

En ciertas circunstancias se genera una neutralización considerablemente parcial de la repercusión general devenida de la ejecución del hecho imponible - es decir, el individuo pasivo cancela el tributo, pero en inferior cuantía a la que el legislador estimó como un importe patrimonial común originado por el hecho imponible suscitado. En otros supuestos los beneficios pueden constituirse en cantidades que el aparataje estatal concede a los sujetos en situaciones extraordinaria y por motivos de incentivo.

Los preceptos que estipulan estas exenciones y provechos tributarios están dotados de taxatividad y han de ser analizadas de manera rigurosa, no es aceptable una exegesis amplificadora ni menos aún el uso de analogías. Pero una vez que son atribuidos por la pauta de orden que crea el impuesto, en favor del interesado no es correcto que otro precepto con fundamento no en la falta de cancelación de la obligación, sino en la forma en que se efectuó prive a la persona de los provechos que según ha de obtener cuando no ha habido una conducta que amerite un escarmiento.

En los impuestos, los hechos imposables han de ser proyecciones adecuadas de la capacidad económica, para no distorsionar tales hechos, las cargas tributarias han de medir de forma razonable esa habilidad.

Lo cual remite a lo contenido en el primer acápite del artículo 2 de la Ley 25.345⁸⁹ se está formulando una suposición legal categórica, que no acepta medios de prueba adversos, al señalar que en los supuestos en que no se empleen los mecanismos de cancelación previstos en el artículo 1 se obstaculizará el cálculo de las repercusiones fiscales deslindadas de las transacciones, a pesar de que los interesados demuestren que las misma son fehacientes.

⁸⁹Artículo 2 de la Ley N° 25.345. Honorable Congreso de la Nación Argentina.

Esta pauta se vislumbra como verdaderamente excesiva e inconveniente para el cumulo jurídico dado que soslaya prerrogativas de orden constitucional, pretende continuar el precepto partiendo de una experiencia presunta de las negociaciones, desprendiendo efectos desproporcionados y sin razón al atribuir un deber tributario al comprador o prestatario por la simple falta de acatamiento del deber de sustanciar la liquidación de modo específico, se configura como una confiscación de la riqueza.

La no confiscatoriedad resguarda la potestad de propiedad, aseguramiento esencial en el régimen democrático, lo que se deslinda de la libertad, que es uno de los bastiones que sirve de soporte al Estado de derecho, de allí se conjetura el requerimiento de impedir que el necesario imperio tributario se torne en un instrumento que atente contra la economía de la colectividad, sobrepasando los términos allende de los cuales los miembros de la Nación no están decididos a soportar como carga.

La no confiscatoriedad no significa la colisión entre la prerrogativa de pertenencia y el tributo, ya que implica el monto que hay que cancelar para existir en sociedad, lo que precisa sobrellevar las erogaciones de la Nación, ocupada de acatar y hacer cumplir la Carta Magna, sin embargo ha de haber un margen a la potestad de imposición sin la cual la prerrogativa de propiedad no poseería justificación de existencia. Ese marco surge del lineamiento rector de no confiscatoriedad de los impuestos, que ha de ser establecido diáfananamente en al interior de la Constitución.

El abuso en la aplicación del poderío tributario es posible que sea estimado como una cierta confiscación de las pertenencias, que se halla proscrita por el texto fundamental, dado que ha de haber razonabilidad de los gravámenes, en razón que al ser de orden autoritario han de ser ejecutados atendiendo a la buena fe para los propósitos colectivos, y con condiciones proporcionadas con la realidad económica de los interesados y no es base a realidades virtuales presumidas.

La razonabilidad es una condición indefectible en cualquier sistema de derecho, que se quebranta cuando existe un desbalance entre el objetivo procurado por la pauta y el mecanismo seleccionado para conseguirlo, un tributo se aleja de la

razonabilidad cuando es igual a una fracción importante del monto del acervo o de su ganancia, o cuando genera un ultraje al derecho de propiedad o en alguno de sus atributos.

Por lo que este parámetro del artículo 2 se observa como totalmente excesivo y despótico, no congruente con el cúmulo axiológico dado que agravia a prerrogativas constitucionales, las figuraciones, o ficciones en su concepción generan una ponderación de derecho que se comprende en una estipulación normativa, en razón de la cual se imputan a ciertos hechos, consecuencias jurídicas que ultrajan o descartan su auténtico origen, crean una realidad diversa a la cierta, que es lo que sucede con el artículo 2, alude a una experiencia económica que no se corresponde con la del interesado (Araujo: 1964).

La disciplina tributaria, exige exactitud y tributos claramente elaborados para no distorsionar ni menoscabar actuaciones de producción, las potestades y aseguramientos estatuidos en la Constitución y la estructura jurídica de la sociedad vienen a delimitar los aspectos del régimen de derecho que va a ser instaurado por el Estado, de allí la relevancia de esas facultades y mecanismos garantes, los cuales integran las directrices superiores que circunscriben el obrar del Estado.

Esas restricciones en una régimen tributario tienen como fin el ordenar el despliegue de la potestad tributaria del aparataje estatal por medio de la definición de las prerrogativas y garantías, acciones en sede administrativa o judicial al servicio de los propósitos del Estado y del mismo sistema, cuya labor equilibrada, genera mayor estabilidad, y evidencia en forma positiva la noción de justicia que desea la sociedad.

Conclusión

El deber de emplear específicos mecanismos de pago que instaura el texto Antievasión, como premisa para el conteo de las deducciones, créditos fiscales y demás consecuencias tributarias de provecho para el contribuyente, posee como finalidad robustecer las herramientas de orden y contraloría, ya que en la experiencia fueron desenmascaradas negociaciones en las que se utilizaban métodos de alteración de los elementos probáticos de las deducciones de erogaciones en el Impuesto a las Ganancias y de los créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

Por medio de las restricciones a las operaciones en sumas en efectivo se pretende luchar contra la evasiva fiscal e incrementar los recaudos, y -de igual manera- reducir las posibilidades de legitimación de capitales que se generan del tráfico de estupefacientes u otras conductas ilegales, evitar la entrada en circulación de caudales resultantes de hechos punibles, obviar peligros característicos del manejo de importantes cantidades de dinero en efectivo, y fomentar el empleo de herramientas bancarias como técnicas de desembolso.

Para alcanzar tan plausibles propósitos, instaura un régimen radical, estipula la falta de oposición entre los sujetos y frente a terceros, de los dispendios que excedan a un cierto monto, cuando son efectuados en efectivo.

Se altera de manera importante la directriz rectora que consagra el artículo 865 del Código Civil y Comercial, al estimar al pago como un mecanismo de fenecimiento de las obligaciones. Desde la entrada en vigencia de este texto, tal desembolso para poseer el rango de cancelatorio, está subordinado a su práctica por medio del empleo de puntuales procedimientos, dado que de lo contrario no generaría consecuencias entre los individuos ni ante terceros., vale decir no posee efectos en derecho.

Como se ha señalado, la denominada normativaba transitado por encima de un parámetro genérico del ordenamiento jurídico, como lo es la estimación a la intención de los individuos, para someter a los pactantes al acatamiento de requerimientos fundamentales, que únicamente aparejan dificultades para el despliegue de las actuaciones financieras en sentido lato.

De la discusión parlamentaria anterior a la sanción de esta pauta, se desprende que su fin último posee un comprendido puramente tributario. Empero, la escritura presentada en el artículo 1 de la Ley Antievasión, produce efectos que superan grandemente tal perímetro, dado que su uso riguroso haría que un desembolso realizado en efectivo por el deudor, de mutuo asentimiento con el beneficiario crediticio no sería oponible, y el acreedor resultaría capacitado para reclamar su pago otra vez.

Aun cuando resulta evidente que la finalidad del precepto reside en desmotivar el uso de las sumas en efectivo -para que se pueda rastrear el circuito de los demás mecanismos de cancelación y simplificar la vigilancia fiscal-, ha de procurar el mejor modo de realizarlo dentro de una esfera de proporcionalidad y razón.

Tal vez una respuesta a este conflicto puede presentarse por medio del aumento del importe básico, desde el cual posee eficacia la normativa Antievasión., que claramente deja al cúmulo de transacciones que puede efectuar el individuo al interior de su marco, como efecto de la ascendiente inflación que sobrelleva la Nación. Del mismo modo se puede tener presente los usos y practicas consuetudinarias de determinadas actuaciones, en las que frecuentemente es preciso el empleo de dinero en efectivo en la labor común de la entidad empresarial.

Actualmente la Corte Suprema de Justicia de la Nación consignó en el supuesto de hecho «Mera Miguel Ángel», y corroboró la calificación de inconstitucionalidad del artículo 2 de la Ley Antievasión. En este caso, determina la Corte que el método usado por el creador normativo para la obtención de los objetivos que persigue no es acorde con el parámetro de razonabilidad de la legislación, y- por consiguiente- las pautas recurridas son de acuerdo con la Carta Magna, ineficaces para aplicarse al hecho.

Sin embargo, ha de dilucidarse que la Ley Antievasión mantiene total eficacia hoy en día, por lo que puede ser implementada a supuestos facticos ulteriores, en sentido contrario la Ley de Procedimiento Fiscal en su artículo 34, hace posible al contribuyente el acreditar la autenticidad de la negociación cuando

esta es liquidada en efectivo, es decir por un método no permitido. De esta manera, se puede calcular en su provecho las ventajas fiscales desprendidas de dichas actuaciones, se trate del Impuesto a las ganancias o en el Impuesto al valor agregado, cuando pruebe que la transacción fue verdaderamente hecha, con autonomía de la técnica de desembolso.

El cambio presentado por la Ley Antievasión, en los preceptos 1 y 2, modifica trascendentalmente la circunstancia, constriñendo al aportador tributario a servirse de instrumentos de dispendio, descartando el efectivo como un elemento ineludible para lograr calcular las debidas deducciones fiscales, sin aceptar medios de prueba que lo desvirtúen. Esto significa -en primer lugar- un menoscabo de la potestad de defensa de los interesados u obligados, al no permitirles por otras formas el acreditar las actuaciones negociales que sean objetadas.

En la experiencia diaria se han vislumbrado varias circunstancias que fueron dirimidas en preeminencia de una u otra legislación. Puntualmente se estima que ha de primar el asunto de mérito, que es la verdad económica y la autenticidad de las transacciones, por encima de las formalidades. De esta forma, prevalecería el artículo 34 de la Ley de Procedimiento Tributario por encima del artículo 2 de la Ley Antievasión, que impide la computación de las actuaciones cuyos dispendios han sido practicados por métodos diferentes a los enunciados por el texto legislativo: esto es igual a estipular una invención normativa que intenta negar o dejar sin repercusiones a transacciones importantes para la adecuada configuración de la base imponible, cuya existencia y autenticidad ha sido manifiestamente demostrada.

Indudablemente el prohibir el cálculo de algunos gastos realmente practicados, y que integran erogaciones susceptibles de deducción en el Impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA - por razones exclusivamente de forma- significa el desechar la verdad de la aptitud del contribuyente, la que ha de confirmarse en cualquier gravamen para su vigor.

De lo explanado anteriormente, se desprenden las siguientes conclusiones:

- El lineamiento rector de la verdad económica, positivizado en el cumulo jurídico tributario, es una noción de exégesis de la pauta de orden, que hace posible acudir a la finalidad tributaria de esta, y a su implicación financiera únicamente de modo secundario, cuando esto no sea posible a las conceptualizaciones del derecho privado y a una noción de estipulación de los hechos imposables, que toma en consideración el contexto circunstancial, vale decir el sustrato y no las formalidades jurídicas de las actuaciones.
- Esta institución opera de manera proporcionada, por lo que puede ser llamada tanto por el órgano de recaudación fiscal como por el individuo pasivo de la vinculación tributaria.
- La implementación de esta directriz no puede adular lo concretamente estipulado por los preceptos legislativos que ordenan la vinculación tributaria, ni a analizar los mismos por intermedio de la analogía para ampliar el derecho más allá de lo pensado por el creador normativo, dado que esto quebrantaría el parámetro de reserva legal que ostenta jerarquía constitucional.
- La posibilidad de deducción de las erogaciones en el gravamen a las rentas ha de atender a los lineamientos rectores comprendidos en la normativa del tributo, estudiándose de modo extenso tanto la concepción de necesidad como el de afectación de la acción impositiva, al interior de un perímetro de razonabilidad y toda vez que se halle adecuadamente constatado el padecimiento pecuniario sobrellevado por el ente pasivo.
- La negativa al sujeto pasivo del nexo tributario de poder acreditar la verdad de la transacción, las limitaciones al conteo de los dispendios y deducciones atribuidas por la Ley Antievasión, genera un juicio valorativo previo que por sus efectos puede culminar en una ficción, elaborando una realidad jurídica totalmente contraria con la del contribuyente.
- Los factores de irrazonabilidad y por consiguiente de inequidad que apareja el asunto estudiado previamente, aunado a la falta de reconocimiento de la aptitud contributiva del individuo, al cercenamiento de su prerrogativa de defensa y la carencia de garantía jurídica, hacen que este precepto sea indudablemente inconstitucional. El empleo concreto de los condicionamientos

al cálculo de erogaciones y deducciones contempladas en el artículo 2 de la Ley 25.345, implica un mayor aporte a entregar por parte del contribuyente.

- Dichas estipulaciones integran lo que la doctrina ha denominado como medidas sancionatorias indirectas, virtuales o irregulares, a las que el creador normativo no concede el rango de sanciones en sentido estricto, soslayando la directriz de reserva legal, justamente manifiesta en el derecho disciplinario, y obstaculizando el idóneo despliegue de la facultad de defensa y el debido proceso, lo cual ultraja aseguramientos constitucionales. A esto ha de añadirse la consideración objetiva del tema, desechando así el empleo de parámetros constitucionales de capacidad contributiva y de culpabilidad.

Han de descartarse estas previsiones que impiden el cálculo de dispendios y deducciones ciertamente efectuadas, que desnaturalizan los paradigmas genéricos de establecimiento del impuesto a las ganancias, y subordinar el mismo a la verdad de las circunstancias, concediendo mayor énfasis al fondo y no a las formalidades, ha de sobresalir la conciencia del derecho por encima de las estructuras jurídicas formales, que reemplazan el substrato que enmarca la justicia, sea ventajosa para el órganos fiscal o para el contribuyente.

Propuesta

En razón de lo estudiado a lo largo de este escrito, se procede a realizar el siguiente planteamiento:

Establecer que en la exégesis de los hechos imponible ha de enfocarse en la verdad económica, sobre el acatamiento de requerimientos de forma que distorsionan la auténtica voluntad de los sujetos.

Dejar sin efectos los artículos 1 y 2 de la Ley 25.345, así como cualquier pauta de orden emitida en su virtud, o en su defecto cambiar el contenido de los mismos de la siguiente manera:

Artículo 1: en el ámbito tributario los desembolsos íntegros o fraccionados de importes dinerarios que excedan de los mil pesos o su equivalente en divisa extranjera, han de realizarse por medio de:

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.

Resultan exceptuados los desembolsos realizados a entes financieros enunciados en la pauta 21.526 y sus modificaciones, o aquellos que son efectuados frente a un operador de justicia de cognición nacional o provincial en autos que en su fuero se gestionen.

El deber de emplear específicos procedimientos de cancelación como requerimiento para el conteo de las deducciones, créditos fiscales y demás consecuencias tributarias de beneficio para el interesado, posee como propósito el fortalecer los mecanismos de inspección y vigilancia, porque en la realidad fueron desveladas negociaciones en las que se utilizaban modos de alteración del documento, que soportaba la las deducciones de gastos en el Impuesto a las

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

De esta manera se intenta solventar la dañina evasión tributaria e incrementar la recaudación e igualmente reglamentar la circulación del dinero, impidiendo actuaciones evasivas y la entrada de riquezas generadas de acciones punibles.

Sin embargo, el aspecto más significativo del asunto se observa en la consecuencia que posee la falta de aplicación de las deducciones de los impuestos cuando las negociaciones son ciertas y no se liquidaron conforme con la Ley Antievasión. Es decir, un mismo hecho- como es el pago a un ofertante por un método no permitido-, ostenta previsiones normativas incongruentes entre sí, en razón de la colisión que hay entre la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario en su artículo 34, y la Ley Nro. 25.345 de Prevención de la Evasión Fiscal, en sus artículos 1 y 2.

La circunstancia de no autorizar al contribuyente por otras técnicas, la acreditación de la autenticidad de las negociaciones que son objetadas por no acatar con específicos procedimientos de pago facultados, conlleva a una ampliación inconstitucional del tributo impositivo que ha de sortear el contribuyente.

Bibliografía General

Araujo, Falcao (1964). El hecho generador de la obligación tributaria. Argentina: Depalma.

Asorey, Rubén y Navarrine, Susana (1985). Presunciones y ficciones en el derecho tributario. Argentina: Depalma.

Bidart Campos, Germán (2005). Derecho Constitucional. Argentina: Astrea.

Diez, Humberto; Coto, Alberto y Diez, Fernando (2001). El ilícito en la ley de procedimiento tributario nacional. Argentina: Errepar.

Griziotti, Benvenuto; Vanoni, Ezio; Pugliese, Mario y Jarach, Dino (2004). Tratado de Tributación. Tomo II. Política y Economía Tributaria. Argentina: Astrea.

Jarach, Dino (1993). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Argentina: Cangallo.

Tarsitano, Alberto (2003). «Interpretación de la ley tributaria». Argentina: Astrea.

Bibliografía Especifica

Asorey, Rubén (1999). Presunción y ficción: Notas informales sobre una cuestión esencial. Argentina: Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Bertazza, Humberto (2000). Las facturas falsas e inexistentes como medio para la configuración de ilícitos tributarios. Argentina: Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Christensen, Eduardo (2001). La prohibición del pago en efectivo: el cheque cancelatorio. Argentina: Lexco Fiscal.

Corti, Arístides (2004). Acerca de la elusión, los ilícitos tributarios y la realidad económica. Argentina: Revista Impuestos.

Giuliani, Founrouge y Navarrine, Susana (1999). Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social. Argentina: Astrea.

García, Fernando (1998). El denominado principio de la realidad económica en las legislaciones argentina y española. Argentina: Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales.

Goldemberg, Cecilia, y Tejedor, Lilia (2004). Reforma a la ley de procedimientos fiscales. Argentina: Astrae.

González, Eusebio (1985). La interpretación de las normas tributarias. España: Aranzadi.