


Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 19 de marzo de 2014.

Vistos los autos: "Mera, Miguel Ángel (TF 27.870-I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que la Administración Federal de Ingresos Públicos intimó al actor a abonar ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias (ejercicio 2003) e IVA (ejercicios 1 a 4/2003 6/2003 11 y 12/2003 y 2 a 4/2004), como consecuencia de impugnar gastos deducidos por aquél en el primero de tales tributos y créditos fiscales computados en el segundo. Tales impugnaciones se fundaron en que el accionante abonó en efectivo algunas compras efectuadas a sus proveedores, por cifras superiores a \$ 1.000; es decir, sin ajustarse a los medios de pago previstos en el art. 1º de la ley 25.345, por lo cual la AFIP —aplicando lo dispuesto en el art. 2º de ese ordenamiento (modificado por la ley 25.413), conocido como "ley antievasión"— no admitió el cómputo de las respectivas deducciones ni créditos fiscales.

2º) Que el Tribunal Fiscal de la Nación revocó las aludidas resoluciones del organismo recaudador. Para decidir en el sentido indicado —tras rechazar a fs. 119/122 la excepción de incompetencia planteada por la AFIP a fs. 91/106— consideró que existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2º de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su fa-

vor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo. En tal situación, entendió que debía prevalecer la norma del art. 34 de la ley de procedimiento tributario por su carácter de "ley especial", y por ser tuitiva del derecho de defensa al posibilitar que el contribuyente acredite la veracidad de las operaciones impugnadas. Señaló además, que el ordenamiento tributario presupone la realidad sustantiva de las operaciones por encima de las formalidades o los medios de pago empleados para su cancelación. En ese orden de ideas, consideró asimismo la jurisprudencia de esta Corte relativa a la arbitrariedad que implica la renuncia consciente a la verdad jurídica objetiva y puso de relieve que en el caso de autos la representación fiscal no niega la veracidad de las operaciones realizadas por la actora con sus proveedores.

3°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal rechazó el recurso deducido por la AFIP ante esa alzada y, en consecuencia, confirmó lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación.

Para pronunciarse en el sentido indicado señaló, en primer lugar, que el organismo recaudador no se hizo cargo ni refutó los fundamentos dados en el pronunciamiento de fs. 119/122 para rechazar la excepción que había opuesto esa parte objetando la competencia del referido tribunal para entender en la apelación interpuesta por el contribuyente contra las intimaciones de pago formuladas en los términos del art. 14 de la ley 11.683. Sin perjuicio de ello, destacó que lo determinante para suscitar la competencia del Tribunal Fiscal no es la forma sino la sustancia del acto apelado y que, en el caso en examen, las



Corte Suprema de Justicia de la Nación

resoluciones impugnadas ante ese organismo jurisdiccional eran equivalentes a actos de determinación de los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

4°) Que en lo referente al aspecto sustancial de la controversia, la cámara señaló que, en su criterio, el denominado "principio de especialidad", y lo dispuesto en el art. 8° de la resolución general 151/98, no era fundamento suficiente para sustentar la decisión de prescindir del texto del art. 2° de la ley 25.345. Al respecto llegó a la conclusión de que lo establecido por este artículo era incompatible con el art. 34 de la ley 11.683 y con lo dispuesto en los arts. 17 y 80 de la ley del impuesto a las ganancias y con el art. 12 de la ley del IVA (t.o. por el decreto 280/97), por lo cual, al no ser posible sostener su vigencia simultánea, correspondía examinar su validez constitucional.

Desde tal perspectiva, afirmó que cuando por medio de la aplicación literal de lo establecido en el art. 2° de la ley 25.345 -con relación a los medios de pago admitidos- se niega al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar las ganancias gravadas, el impuesto deja de recaer exclusivamente sobre ganancias propiamente dichas para alcanzar también a los gastos realizados para obtenerlas. Y del mismo modo, con relación al IVA, si por aplicación literal de ese precepto no se admitiera que el responsable pudiera computar a su favor el crédito fiscal efectivamente facturado y pagado a su proveedor, el impuesto que le es exigido dejaría de guardar relación con el mayor valor agregado

por él en la etapa respectiva. Es decir -puntualizó la cámara- que en ambos casos se alteraría el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y su medida.

La sala destacó asimismo que en la especie el organismo recaudador no ha formulado ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, contabilizados y facturados. Puntualizó que existen recibos válidos coincidentes con los requeridos por el Fisco a los proveedores; que está justificada la procedencia de los fondos y, en suma, que no se presenta ninguna circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones.

5º) Que, sentado lo que antecede, el a quo juzgó que aplicar lo dispuesto en el art. 2º de la ley 25.345 -según el cual tales gastos, a pesar de que se acredite la veracidad de las operaciones, no podrían ser computados como deducciones ni créditos fiscales por los contribuyentes o responsables-, comportaría una exacción que carece de base legal ya que so pretexto del incumplimiento de un "deber formal", se habilitaría la recaudación de una cantidad mayor de la permitida por las leyes que crean los impuestos respectivos. En ese orden de ideas, concluyó que, lo contrario no respetaría el principio de razonabilidad de la ley.

6º) Que contra esa sentencia, la Administración Federal de Ingresos Públicos interpuso el recurso extraordinario de fs. 294/309 vta. que, tras ser contestado por la actora (fs. 314/322), fue concedido por el a quo en los términos de la resolución de fs. 324.


Corte Suprema de Justicia de la Nación

7º) Que los agravios formulados respecto de la admisión de la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso planteado por el contribuyente remiten al examen de una cuestión estrictamente procesal que, a pesar de estar regida por una ley federal resulta, en principio, ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 306:1855; 310:2937), máxime al no presentarse un supuesto de arbitrariedad. Ello sin perjuicio de que en atención a los alcances con los que fue concedido el recurso en el auto de fs. 324, y ante la ausencia de queja por su denegación parcial, los referidos agravios serían de todos modos inatendibles en esta instancia (confr. doctrina de Fallos: 322:2559; 323:385, entre otros).

8º) Que en lo concerniente a la cuestión de fondo, el recurso extraordinario resulta formalmente procedente, toda vez que se encuentra en disputa la aplicación y validez constitucional del art. 2º de la ley 25.345, y la decisión del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente sustenta en esa norma (art. 14, inc. 1º, de la ley 48).

9º) Que en primer lugar cabe señalar que resultan inconducentes para la decisión del pleito los argumentos desarrollados por el Fisco Nacional con el objeto de sostener que el art. 34 de la ley 11.683 no debe ser considerado como "ley especial" que desplace, por ese motivo la aplicación del art. 2º de la ley 25.345.

En efecto, como surge de la reseña efectuada en los considerandos que anteceden, el a quo juzgó que el referido art.

2° de la llamada "ley antievasión" era inaplicable al caso porque resultaba irrazonable —desde una perspectiva constitucional— y no porque el art. 34 de la ley de procedimiento tributario tuviese mayor especificidad que aquél.

10) Que el mencionado art. 2° prohíbe al contribuyente o responsable que no hubiera efectuado los pagos de sumas de dinero superiores a diez mil pesos —importe luego reducido a mil pesos por la ley 25.413— por alguno de los medios previstos en el art. 1° de esa ley —depósitos en cuentas de entidades financieras, giros o transferencias bancarias, mediante tarjetas de crédito, etc.— computar como deducciones, créditos fiscales o asignar el efecto tributario que corresponda a las erogaciones realizadas, aun cuando aquéllos "acreditaren la veracidad de las operaciones".

11) Que la objeción constitucional formulada por el a quo se funda en que la aplicación de esa norma —en casos como el sub examine en que está acreditada sin margen de duda la veracidad de las respectivas operaciones en las que el accionante efectuó pagos en efectivo a sus proveedores— distorsionaría la situación del contribuyente frente a los impuestos en los que se le efectuaron los ajustes: en el tributo a las ganancias se le impedirían deducir gastos necesarios para la obtención de las ganancias con lo cual se gravaría una utilidad ficticia y desproporcionada con la que verdaderamente el legislador ha querido gravar con el tributo; y frente al IVA se desnaturalizaría el cotejo entre débitos y créditos al excluirse la posibilidad de computar éstos últimos. En síntesis, la cámara juzgó irrazonable que el incumplimiento de deberes de carácter formal —como los


Corte Suprema de Justicia de la Nación

establecidos en el art. 1º de la citada ley 25.345- puedan acarrear tales consecuencias.

12) Que el organismo recaudador no ha expresado ante esta Corte argumentos de peso que demuestren la razonabilidad de las referidas consecuencias. En efecto, en el recurso extraordinario, se trae a colación el voto en disidencia de un vocal del Tribunal Fiscal en el que se señala que "...la ley 25.345 ha pasado a integrar las leyes respectivas de impuestos" (fs. 301), puntualizando que esa ley ha sido clara en cuanto a que su incumplimiento no permitirá efectuar deducción o crédito fiscal alguno; y que la norma impugnada no presume la veracidad ni la inexistencia de las operaciones, sino que prohíbe computar los gastos y créditos fiscales por incumplimiento del art. 1º. En esa línea de argumentos, la representación fiscal señala que no se trata de que las operaciones estén probadas o que no lo estén porque "estamos ante un tema de validez: aun si fueran ciertos los gastos o compras, la ley prohíbe el cómputo del beneficio por contravención a la norma" (fs. 301 vta.).

13) Que, como se observa, esa línea argumental consiste en una exégesis de la norma impugnada que inclusive puede aceptarse como una correcta explicación del contenido de esa disposición. Sin embargo, nada aporta que pueda avalar la razonabilidad de ese precepto frente a las concretas objeciones en que se sustenta la decisión de la cámara; ni la lógica que pueda guardar que se niegan o desconozcan los efectos de actos jurídicos u operaciones cuya existencia y validez se encuentra probada.

14) Que en ese contexto cabe recordar que esta Corte ha establecido que las presunciones "requieren un uso inteligente, concreto y racional" y que su utilización debe limitarse "a aquellos casos en que existan circunstancias *especialísimas* que lo justifiquen" (conf. "Hermitage", Fallos: 333:993, considerando 12). Asimismo hizo notar en el citado precedente -para declarar la inconstitucionalidad del impuesto a la ganancia mínima presunta en un caso en el que se había demostrado que el contribuyente no había obtenido ganancia alguna en el período examinado- que el legislador no había dado "fundadas razones para impedir la prueba de que, en un caso concreto, no se ha obtenido la ganancia presumida por la ley" (considerando 14), y concluyó en que "el medio utilizado por el legislador para la realización del fin que procura, no respeta el principio de razonabilidad de la ley, y por lo tanto, las normas impugnadas son constitucionalmente inválidas en su aplicación al caso" (considerando 16).

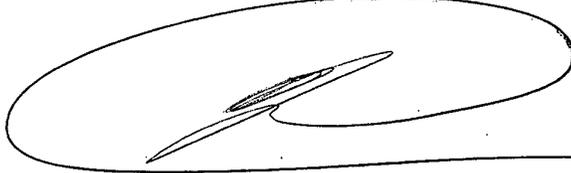
15) Que ese mismo orden de consideraciones lleva a coincidir con el a quo en cuanto a la inconstitucionalidad del art. 2° de la ley 25.345, máxime cuando en el caso en examen la norma impugnada prohíbe lisa y llanamente el cómputo de las operaciones cuyos pagos hayan sido efectuados por medios distintos de los mencionados en ese ordenamiento, lo que equivale a establecer una ficción legal que pretende desconocer o privar de efectos a operaciones relevantes para la correcta determinación de la base imponible y cuya existencia y veracidad ha sido fehacientemente comprobada.

16) Que, por otra parte, es indudable que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y

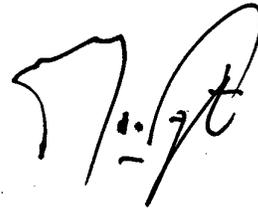
Corte Suprema de Justicia de la Nación

que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA— por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez (confr. Fallos: 312:2467; 314:1293, considerando 4º, y sus citas); de manera que también, desde esta perspectiva, se concluye en la falta de razonabilidad de la norma impugnada.

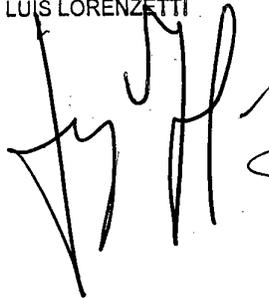
Por ello, oída la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario —excepto en lo relativo al punto tratado en el considerando 7º— y se confirma la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de dicho recurso. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.



RICARDO LUIS LORENZETTI



CARLOS S. FAYT



JUAN CARLOS MAQUEDA



E. RAUL ZAFFARONI

Recurso extraordinario interpuesto por el Fisco Nacional (AFIP - DGI), representado por la Dra. Beatriz Lovotrico, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Josefina Pepe.

Traslado contestado por Miguel Ángel Mera, con el patrocinio letrado de la Dra. María Belén Murillo.

Tribunal de origen: Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.

Tribunal que intervino con anterioridad: Tribunal Fiscal de la Nación.

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

En su sentencia de fs. 226/228, la Sala "B" del Tribunal Fiscal de la Nación -por mayoría- revocó las resoluciones 334/06 y 335/06 (DV RRMP), ambas del 31 de julio de 2006, por medio de las cuales la AFIP había intimado a Miguel Ángel Mera para que ingresara ciertas sumas de dinero en concepto del impuesto a las ganancias (ejercicio 2003) e IVA (ejercicios 1 a 4/03, 6/03, 11 y 12/03 y 2 a 4/04), al impugnarle gastos deducidos en el primero como así también créditos fiscales en el segundo por haber abonado en efectivo algunas compras a sus proveedores por cifras superiores a \$1.000, en contravención a lo establecido en los arts. 1° y 2° de la ley 25.345, conocida como "ley antievasión".

Para así decidir, tras rechazar la excepción de incompetencia planteada por el Fisco Nacional a fs. 119/122, advirtió que existe una colisión entre lo dispuesto por el citado art. 2° de la ley 25.345 y el texto del art. 34 de la ley 11.683 (t.o. en 1998), en tanto éste permite al contribuyente demostrar la veracidad de las operaciones realizadas para poder computar a su favor las deducciones y créditos fiscales, aun cuando los pagos se hayan realizado en efectivo.

Adujo que, ante dicha situación, debe primar la norma del art. 34 de la ley de rito fiscal, ya que se trata -a su juicio- de una ley especial, vinculada al procedimiento fiscal, frente a otra general como lo es la "ley antievasión", que posee características más amplias, y que por ende no puede entenderse como derogatoria de un precepto particular anterior.

Añadió que la ley 25.795, que posteriormente reemplazó el texto del art. 34 de la ley 11.683, continuó permitiendo la comprobación de la realidad de las operaciones para aquellos casos en los que se hubieran empleado medios de pagos diversos a los normados.

Destacó que la derogación de la resolución general 151 (AFIP) y su reemplazo por su similar 1.547 no importa la inoperatividad del art. 34 de la ley 11.683, y que la solución propuesta es la que mejor se aviene tanto con el principio de capacidad contributiva como con la garantía del derecho de defensa, al permitir demostrar la sustantividad de las operaciones realizadas.

Puso de relieve que el Fisco Nacional no cuestionó la existencia de las transacciones cuyos pagos se cuestionan, ni que los respectivos proveedores no contasen con capacidad para desarrollar sus actividades, lo cual fue además corroborado por la prueba pericial contable realizada.

- II -

Por su parte, la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por la instancia anterior (ver sentencia de fs. 281/286 vta.).

En primer término, rechazó los agravios del Fisco relativos a la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso del contribuyente, fincados en que las intimaciones de pago no resultaban de determinaciones de oficio sino producto de procedimientos reglados por el art. 14 de la ley 11.683. Al

Procuración General de la Nación

respecto, expresó que lo fundamental es la sustancia de los actos recurridos, que los torna equiparables a los actos de determinación de oficio.

Dijo que la exigencia de que los contribuyentes cumplan con determinados deberes formales no puede traer aparejada como consecuencia la desnaturalización de las leyes que crean los respectivos impuestos y sus hechos imponibles.

Con relación al tema de fondo, estimó que no es suficiente invocar el principio de especialidad del art. 34 de la ley de rito fiscal frente a lo dispuesto en la ley 25.345. Especificó que ambas normas están inspiradas por la misma *ratio legis*, consistente en que los pagos por las transacciones gravadas se efectúen por medios fehacientes, a fin de impedir que se omita su declaración. Sin perjuicio de ello, opinó que ambas normas resultan incompatibles entre sí, por lo que no puede sostenerse su vigencia simultánea.

Sostuvo que el art. 2° de la ley 25.345 resulta inconstitucional por violar el principio de razonabilidad, en tanto impide descontar los gastos efectivamente realizados para obtener o conservar ganancias gravadas, o bien computar el pertinente crédito fiscal en el IVA, pues altera los hechos imponibles definidos en las leyes sustantivas, llevando a gravar rentas ficticias y a cobrar un impuesto mayor que el valor agregado por la labor del contribuyente.

- III -

Disconforme con lo resuelto, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario que obra a fs. 294/309.

En primer término, se agravia ya que la cámara desechó sus agravios con relación a la incompetencia del Tribunal Fiscal en la materia discutida en autos, sosteniendo la recurrente que ésta se halla fuera del ámbito del art. 159 de la ley 11.683.

Con relación a los actos impugnados, expresó que, a su juicio, no hay tal colisión entre las normas en juego. Agregó que la ley 25.795, al darle una nueva redacción al art. 34 de la ley de rito fiscal, no derogó el art. 2° de la ley 25.345, que es una norma especial y que prevalece ante lo dispuesto por aquélla.

Añadió que no se trata de probar o no las operaciones, sino que aun cuando ellas fueran auténticas e indubitadas, la ley prohíbe el cómputo de ciertos gastos y créditos en razón de haber contravenido su mandato.

Expuso que la sentencia apelada es arbitraria, al no rebatir los sólidos argumentos por ella expuestos y que, además, encierra un supuesto de gravedad institucional al declarar la inconstitucionalidad de la "ley antievasión".

Este recurso fue concedido a fs. 324 en lo tocante a la interpretación de normas federales, y rechazado en lo demás sin que se hubiese interpuesto el pertinente recurso directo.

- IV -

A mi modo de ver, el agravio vinculado con la competencia del Tribunal Fiscal de la Nación consiste en un

Procuración General de la Nación

problema de índole procesal que, a pesar de estar regido por una ley federal, resulta -en principio- materia ajena a la vía prevista en el art. 14 de la ley 48 (Fallos: 297:301; 298:510; 300:293; 301:179; 302:884; 306:1855; 310:2937, entre otros), motivo por el cual se impone su rechazo.

No es óbice a lo expuesto la alegación de la presunta existencia de un interés institucional que permitiría apartarse de esta regla -cfr. Fallos: 256:62- toda vez que, en este aspecto, la apelación fue expresamente denegada por la cámara sin que el ente recaudador haya ocurrido en queja, circunstancia que limita la competencia del Tribunal en la medida que le otorgó la alzada (Fallos: 322:2559; 323:385; 324:1721).

- V -

En cuanto al restante agravio del Fisco Nacional, estimo que el recurso extraordinario es formalmente admisible, toda vez que se ha puesto en tela de juicio la interpretación de normas de carácter federal (art. 34 de la ley 11.683 y sus modificaciones -en especial, su redacción según el texto dado por la ley 25.795-, y arts. 1° y 2° de la ley 25.345 y sus modificaciones) y la sentencia definitiva del superior tribunal de la causa es contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3°, ley 48).

Debo puntualizar que al versar la causa sobre la inteligencia de normas federales, V.E. no se encuentra limitada por los argumentos del tribunal apelado o de las partes, sino que le incumbe efectuar una declaración sobre el punto disputado

(Fallos: 307:1457; 310:2200; 314:529 y 1834; 316:2624; 320:1915, entre otros).

- VI -

Como punto de partida, cabe recordar que el art. 14 de la ley 24.765 incorporó como artículo sin número a continuación del entonces art. 40 de la ley 11.683 (según su ordenamiento dado en 1978 por el decreto 2.861), con el siguiente texto: *"Facúltase a la Dirección General a condicionar el computo de deducciones, créditos fiscales y demás efectos tributarios de interés del contribuyente y/o responsable a la utilización de determinados medios de pago u otras formas de comprobación de las operaciones en cuyo caso los contribuyentes que no utilicen tales medios o formas de comprobación quedarán obligados a acreditar la veracidad de las operaciones para poder computar a su favor los conceptos indicados"*. Como consecuencia de la reordenación realizada por el decreto 821/98 este precepto pasó a estar contemplado en el art. 34.

Es pertinente señalar el inveterado criterio del Tribunal en cuanto a que la primera regla de interpretación de las leyes es dar pleno efecto a la intención del legislador y la primera fuente para determinar esa voluntad es la letra de la ley (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), y que si bien es cierto que las palabras o conceptos vertidos en el seno del Congreso con motivo de la discusión de una ley son, en general, simples manifestaciones de opinión individual de las personas que las pronuncian (Fallos: 77:319), no puede decirse lo mismo de las explicaciones brindadas por los miembros informantes de los proyectos, pues tales explicaciones o informes constituyen

Procuración General de la Nación

una fuente propia de interpretación (Fallos: 33:228; 100:51; 114:298; 141:254).

En el debate en la Cámara de Senadores, el miembro informante, senador Verna, expresó que dicha disposición fue insertada en la ley de procedimientos tributarios "con el propósito de asegurar la comprobación de las operaciones que realizan los contribuyentes y responsables", añadiendo que con dicho condicionamiento, que admitía prueba en contra, se pretendió "reforzar los instrumentos de comprobación de las operaciones ya que en los hechos se han detectado operaciones en las que se han utilizado distintos mecanismos de adulteración del respaldo documental, como emisiones de facturas sin actividad comprobable, facturas duplicadas o fotocopiadas con procedimientos de alta resolución" (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión de los días 20 y 21 de noviembre de 1996, p. 7.112). En debate posterior en dicha cámara, como así en el suscitado en la de Diputados (sesión del 11 de diciembre de 1996), el proyecto de dicha norma no mereció mayores observaciones en su tratamiento.

Más tarde, en virtud de lo dispuesto por los decretos 1.156/96, 618/97, 821/98 y concordantes, se sustituyó la mención a la "Dirección General" por la de "Administración Federal de Ingresos Públicos".

- VII -

Años más adelante, con el dictado de la ley 25.345 (B.O. del 17/11/2000) se incorporaron nuevas normas al sistema tributario procedimental. Interesa aquí tener en cuenta lo dispuesto por sus dos primeros artículos.

En el 1° se estableció que no surtirían efectos entre partes ni frente a terceros los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a \$10.000 -monto luego reducido a \$1.000 por el art. 9° de la ley 25.413, publicada en el B.O. el 26/03/01-, o su equivalente en moneda extranjera, que no fueran realizados mediante ciertos mecanismos que aseguren la visibilidad de las operaciones (depósitos en cuentas de entidades financieras; giros o transferencias bancarias; pagos con tarjetas de crédito; etc.).

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

En el mensaje de elevación del proyecto de ley por parte del Poder Ejecutivo Nacional (proyecto 121-PE-99; mensaje 137), se indicó que se proponía una serie de medidas tendientes a revertir la situación de evasión tributaria y previsional, y a reducir al máximo posible dichos fenómenos. Dentro del marco referido, se impulsaba la adopción de *"medidas generales y automáticas de control, de utilización de medios informáticos y de técnicas de fiscalización"* para que la información fiscal fuera completa, organizada e interconectada, agregando con respecto al instituto bajo estudio, previsto en los arts. 1° y 2° del proyecto, que *"las limitaciones a las transacciones en dinero en efectivo que se prevén en el proyecto adjunto, no sólo contribuirán a combatir la evasión fiscal sino que, además, limitarán las posibilidades de 'lavado' de dinero proveniente*

Procuración General de la Nación

del narcotráfico u otras actividades ilícitas, evitarán riesgos propios de la manipulación de grandes sumas de dinero en efectivo y alentarán el uso de instrumentos bancarios como medio de pago y la utilización, cada vez más difundida, de las tarjetas de compra y de crédito".

En línea con las pautas hermenéuticas *supra* recordadas, V.E. también ha resaltado la importancia que, en esta tarea, posee el mensaje del órgano que propone la norma, el que resulta útil para conocer su sentido y alcance (Fallos: 306:1047).

Concordantemente, durante el debate en la Cámara de Diputados, el miembro informante, Diputado Baglini, expresó que en el proyecto se contemplaban medidas sobre los grandes evasores, propiciándose facilitar la fiscalización, incrementar los controles y aumentar las sanciones por incumplimiento. Indicó que se buscaba una conjunción de disposiciones legislativas y de administración tributaria para crear mejores condiciones para combatir la evasión, *"incrementando la transparencia, la rastreabilidad, el control y la simplificación de los sistemas (...)"* (Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, sesión del 6 de julio de 2000, p. 2.849). Todo ello, según el mismo legislador, dentro de una pléyade de otras herramientas, tales como el perfeccionamiento de la identificación tributaria de los sujetos, de sistemas de medición de la producción primaria, del régimen de recaudación de los aportes y contribuciones de la seguridad social, y del régimen especial de determinación de aportes y contribuciones previsionales, etc.

Por su parte, el diputado Lamberto (Diario de Sesiones, p. 2.856), expresó que *"Como hecho novedoso se incorpora la imposición de un límite al pago en efectivo, norma que ya existe en casi todos los países del mundo. (...) Hoy prácticamente el dinero electrónico está reemplazando al dinero papel o al dinero símbolo, por lo cual deberá cambiar la legislación sobre su uso. Me parece que esto es un avance, y probablemente con el tiempo también se deberá bajar la cantidad"*. En esa línea, el diputado Balter indicó que los artículos 1° y 2° del proyecto no establecían algo nuevo, puesto que ello *"ya rige en el país desde el dictado de la resolución 151/98 de la AFIP que reglamenta el artículo agregado a continuación del artículo 40 de la ley 11.683"*.

En el Senado, el miembro informante -que también fue el senador Verna- indicó que *"parece que nos hemos acostumbrado a tener que aceptar estas situaciones en aras de una finalidad de orden superior, como lo es asegurar la equidad tributaria procurando que todos los responsables cumplan con sus obligaciones y, al mismo tiempo, proveer de los recursos genuinos necesarios para que el Estado pueda cumplir sus fines"* (Diario de Sesiones de la Cámara de Senadores de la Nación, sesión del 6 de septiembre de 2000, p. 5.183).

Así las cosas, tengo para mí que es preciso indagar, en primer término, cuál fue la situación resultante en el ordenamiento tributario al momento de la sanción de la ley 25.345 y sus modificaciones, con relación a lo que disponía en ese entonces el art. 34 de la ley de rito fiscal, dejando para el acápite siguiente el estudio de las ulteriores consecuencias de la sanción de la ley 25.975.

Procuración General de la Nación

Ambas normas, como quedó dicho, fueron emanadas del Congreso Nacional y sin que se advierta, a mi modo de ver, que alguna de ellas pueda ser reputada especial con relación a la otra -en lo que al punto bajo discusión en el *sub lite* se refiere-. Sin perjuicio de ello, tengo para mí que es posible armonizar las disposiciones bajo estudio ya que, en efecto, para las operaciones por cifras superiores a \$1.000 era de aplicación lo normado por los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 y sus modificaciones, quedando subsistente lo establecido por el art. 34 de la ley 11.683 para aquellas en las cuales el monto no superase la cifra indicada.

Pienso que la hermenéutica propuesta se adecua al criterio de esa Corte en cuanto sostiene que la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen, por lo que la interpretación debe evitar asignar a las leyes un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, destruyendo las unas por las otras, correspondiendo adoptar como verdadero el criterio que las concilie y suponga la integral armonización de sus preceptos, dejándolas a todas con valor y efecto (arg. Fallos: 324:1481; 326:2637, entre otros).

De igual manera, debe tenerse en cuenta que los textos normativos no deben ser considerados, a los efectos de establecer su sentido y alcance, de manera aislada, sino correlacionándolos con los que disciplinan la misma materia, como un todo coherente y armónico, como partes de una estructura sistemática considerada en su conjunto y teniendo en cuenta la finalidad perseguida por aquéllos (arg. Fallos: 324:4367).

- VIII -

Despejado lo anterior, corresponde ahora indagar si el dictado de la ley 25.795, en tanto introdujo ciertos cambios en el texto del art. 34 de la ley 11.683, obliga a modificar el criterio propiciado en el acápite anterior.

La ley 25.795 (B.O. del 17/11/2003), en su art. 1°, inc. VIII, estableció la "sustitución" del art. 34 de la ley de procedimientos tributarios por el nuevo texto en ella contenido, que contaba con dos párrafos.

En el primero de ellos, la única novedad con respecto a la anterior redacción (según la citada ley 24.765) fue que la facultad ya señalada se confirió al Poder Ejecutivo Nacional, sustituyendo a la AFIP en la delegación normativa formulada.

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

Estimo que ninguna de las innovaciones aportadas por la ley bajo estudio en este acápite permite sostener que el Congreso Nacional haya querido dejar sin efecto lo normado por los arts. 1° y 2° de la ley 25.345. Ello es así pues el primer párrafo mantuvo su texto casi incólume, con la salvedad de que la delegación legislativa -cuya constitucionalidad no fue aquí cuestionada- dejó de hacerse en la AFIP para pasar a manos del Poder Ejecutivo Nacional. Y en el segundo párrafo se amplió el ámbito de aplicación de la norma respecto de aquellas facturas o

Procuración General de la Nación

documentos equivalentes que requieran una previa tarea de constatación.

Por otra parte, y respetando las pautas hermenéuticas indicadas en los acápites anteriores, nada hallo en el debate que precedió a la sanción de esta ley que lleve a inferir que estuvo en la intención del legislador dejar de lado lo dispuesto por la ley 25.345 para volver, de manera íntegra, al sistema instaurado en 1996 con la ley 24.765.

En efecto, en el mensaje de elevación del Poder Ejecutivo Nacional 221/03 (expediente 45-P.E.-2003) se expresó que *"mediante la reforma propuesta se propicia incorporar una serie de normas tendientes a perfeccionar los procedimientos y mecanismos que regulan las disposiciones de la citada ley -se refiere a la 11.683- en el entendimiento de que tales modificaciones permitirán mejorar el cumplimiento de los responsables con su consecuente impacto positivo en los recursos fiscales"*. Se agregó que, por su parte, *"se incorpora un artículo a continuación del artículo 33 según el cual se dispone que los contribuyentes estarán obligados a constatar a través de los medios que prevea el organismo de marras -se refiere a la AFIP- si el emisor de la factura o documento equivalente está habilitado a tal fin"*, añadiendo que *"se incorpora un párrafo en el artículo 34 que está en consonancia con la reforma a que se refiere el párrafo precedente"*.

Es decir, que el proyecto del Poder Ejecutivo Nacional -íntegramente respetado por el Congreso en este punto- se limitó a *"incorporar"* un segundo párrafo en el art. 34 de la ley 11.683. Si bien el Congreso *"sustituyó"* el texto del art. 34 de dicha ley por uno nuevo, como advertí, lo sustantivo fue el

segundo párrafo, modificándose el primero sólo en cuanto al ente receptor de la competencia que se delegaba.

En efecto, tal inteligencia se ve avalada por la intervención de los diputados Correa, Loutaif, Snopek y Cantini en la sesión del 3 de septiembre de 2003, el último de los cuales afirmó, en cuanto a la prohibición de realizar pagos en efectivo por sumas mayores a \$1.000, que ello ya estaba prohibido por la ley.

A mi modo de ver, la interpretación y aplicación de las leyes requiere no aislar cada artículo sólo por su fin inmediato y concreto, sino que debe procurarse que todos se entiendan teniendo en cuenta los fines de los demás y considerárselos como dirigidos a colaborar, en su ordenada estructuración, para que las disposiciones imperativas no estén sujetas a merced de cualquier artificio dirigido a soslayarlas en perjuicio de quien se tuvo en mira proteger (Fallos: 294:223; 327:5649).

- IX -

Por último, debo poner en claro que si bien en su escrito inicial ante el Tribunal Fiscal (fs. 54/63 vta.) la actora realizó algunas manifestaciones tendientes a poner en tela de juicio la constitucionalidad de los arts. 1° y 2° de la ley 25.345 (en especial, ver fs. 61 y 61 vta.), advierto que ellas, por su carácter escueto y genérico, no resultan suficientes para que la Corte Suprema ejerza la atribución que reiteradamente ha calificado como la más delicada de las funciones que puedan encomendarse a un tribunal de justicia (confr. doctrina de Fallos: 301:904; 312:72 y 122, entre otros).

Procuración General de la Nación

Dentro de tal orden de ideas, también la Corte ha exigido que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente en qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, causándole de ese modo un gravamen y que ello acaece en el caso concreto (Fallos: 302:1666; 310: 211), circunstancias que tampoco se verifican en el *sub lite*.

A todo evento, no ha de pasar desapercibido que tales endebles planteos de inconstitucionalidad no fueron mantenidos en las demás presentaciones realizadas por la actora (ni al contestar agravios ante la Cámara, fs. 240/244 vta.; ni al responder el traslado del recurso extraordinario del Fisco, fs. 314/322), circunstancia que, por lo demás, obsta a aplicar la doctrina que establece que, en resguardo del derecho de defensa, la vencedora en la segunda instancia puede plantear, al contestar el memorial de su contraria, aquellos argumentos o defensas desechados en la instancia anterior, que se ha visto impedida de cuestionar por apelación pues, si bien no le eran favorables, no le causaban agravios desde el punto de vista procesal (doctrina de Fallos: 311:696 y 1337; 324:3345, entre otros).

- X -

En virtud de lo expuesto, estimo que corresponde revocar la sentencia apelada en cuanto pudo ser materia de recurso extraordinario.

Buenos Aires, 4 de marzo de 2013.

ES COPIA 4/ LAURA M. MONTI


ADRIANA M. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación