

TÍTULO:	LA CORTE SE EXPIDIÓ SOBRE LA LEY ANTIEVASIÓN
AUTOR/ES:	Calello, Carolina
PUBLICACIÓN:	Doctrina Tributaria ERREPAR (DTE)
TOMO/BOLETÍN:	XXXV
PÁGINA:	-
MES:	Mayo
AÑO:	2014
OTROS DATOS:	-

**CAROLINA CALELLO**

## **LA CORTE SE EXPIDIÓ SOBRE LA LEY ANTIEVASIÓN**

*En la presente colaboración, la autora analiza los aspectos centrales del pronunciamiento de la Corte Suprema en la causa "Mera, Miguel Ángel c/DGI", a favor de la inconstitucionalidad de la ley 25345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo.*

### **INTRODUCCIÓN**

---

La Corte Suprema se pronunció en la causa "Mera"<sup>(1)</sup> a favor de la inconstitucionalidad de la ley 25345, referida a la imposibilidad de computar créditos fiscales y gastos originados en operaciones superiores a \$ 1.000 abonadas en efectivo, aunque el contribuyente demuestre su veracidad. Es importante señalar que en el caso analizado el Fisco no había puesto en duda la realización de las operaciones, sino que solo objetaba su forma de pago.

Veremos a continuación los aspectos centrales del decisorio, a la vez que trataremos los puntos sobre los que no se pronunció en forma expresa.

### **FUNDAMENTOS UTILIZADOS POR LA CORTE PARA DECLARAR LA INCONSTITUCIONALIDAD**

---

La Corte confirmó lo sostenido por la Cámara, en cuanto a que la norma, al desconocer de efectos a actos jurídicos cuya validez y existencia se encuentran probados, no resulta razonable.

Señaló, remitiéndose a la causa "Hermitage", 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. Asimismo, destacó que 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- 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, 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.

En ese orden de consideraciones, estimó que el artículo 2 de la ley 25345 es inconstitucional, ya que 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 han sido fehacientemente comprobadas.<sup>(2)</sup>

Por último, señaló que prohibir el cómputo de determinadas erogaciones efectivamente realizadas -y que constituyen gastos deducibles en el impuesto a las ganancias y créditos fiscales en el IVA- por motivos estrictamente formales importa prescindir de la real existencia de capacidad contributiva, la que tiene que verificarse en todo gravamen como requisito indispensable de su validez.

## **CONSECUENCIAS DEL PRONUNCIAMIENTO Y CUESTIONES NO ABORDADAS**

---

### **Forma de realizar el reclamo**

La ley en cuestión establece que la AFIP no debe recurrir al procedimiento de determinación de oficio a fin de realizar el reclamo, sino que se aplicará el previsto en el artículo 14 de la ley de procedimiento tributario.<sup>(3)</sup>

Mucho se ha criticado esta remisión, por cuanto la impugnación de los gastos y créditos fiscales regulada en la ley antievasión no responde a ninguno de los supuestos del artículo 14, sino que claramente involucra la determinación del impuesto.<sup>(4)</sup>

Ahora bien, teniendo en cuenta lo sostenido por la Corte en la causa comentada, en torno a la falta de razonabilidad de la norma cuando se encuentre acreditada la veracidad de las operaciones, pensamos que el Organismo Fiscal deberá recurrir siempre al dictado de una determinación de oficio. Ello, por cuanto el pago en efectivo no resulta suficiente por sí solo para impugnar las operaciones, y, por tanto, en la medida en que los fundamentos del ajuste deban incluir otros aspectos cuestionables de las operaciones, ya no nos encontramos en el ámbito de la ley antievasión, sino en el marco de una determinación de oficio.

Es decir, si el motivo de la impugnación del gasto o el crédito fiscal no es exclusivamente la forma de pago, sino, por ejemplo, la falta de capacidad económica del proveedor o el desconocimiento por parte de este de las operaciones, sin lugar a dudas debe realizarse una determinación de oficio, ya que sobre estos otros aspectos no existe la más mínima duda de que deben ser sometidos al derecho de contradicción<sup>(5)</sup>. En otras palabras, y sin perjuicio de las objeciones constitucionales que merece, la intimación del artículo 14 solo procedería cuando la impugnación se refiere únicamente al cuestionamiento sobre la forma en que se realizaron los pagos, y no cuando el acto incluye también otros fundamentos a fin de impugnar las operaciones.

Ello es independiente de qué interpretación se realice sobre en quién recae la carga de la prueba, siempre deberá darse al contribuyente la posibilidad de probar su existencia, y ello solo puede hacerse en el marco de un procedimiento de determinación de oficio.

Es que justamente la remisión al artículo 14 y consecuente intimación directa tenía que ver -insistimos, más allá de las objeciones que ello pudiera generar- con que una vez comprobado el hecho en forma objetiva -pago en contravención a las disposiciones de la norma- no era necesario verificar ningún otro extremo, y ello daba lugar a la referida intimación. Pero teniendo en cuenta lo señalado por la Corte, en cuanto a que el incumplimiento de la formalidad no habilita a impugnar las operaciones si se demuestra la veracidad de las operaciones, se deriva la necesidad de generar en el ámbito de la Administración el procedimiento tendiente a su impugnación, que, en nuestra opinión, sin lugar a dudas debe enmarcarse en un procedimiento de determinación de oficio.

Esta circunstancia trae aparejadas consecuencias trascendentes, por cuanto si se adopta esta postura, y la AFIP no sigue el procedimiento señalado, el acto de intimación será nulo de nulidad absoluta en virtud de lo previsto en el artículo 14, inciso b), de la ley 19549, por haberse dictado sin cumplir los procedimientos esenciales previos al dictado del acto, requisito contenido en el artículo 7, inciso d), de la referida ley.

Hasta la fecha, estos planteos no habían tenido acogida favorable en el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN), precisamente porque consideró que ello implicaría expedirse sobre la validez constitucional de la ley, aspecto que le está vedado por el artículo 185 de la ley 11683<sup>(6)</sup>, aunque también se ha utilizado como argumento para su rechazo la teoría de la subsanación, dado que el contribuyente había tenido en esa instancia la posibilidad de exponer las razones de hecho y de derecho que consideraba favorables a su pretensión y ofrecer las pruebas que estimara apropiadas a tal fin<sup>(7)</sup>. Sin embargo, pensamos que estos argumentos ya no son invocables a partir de la causa que comentamos.

## **POSIBILIDAD DE PRUEBA EN CONTRARIO. CARGA DE LA PRUEBA**

---

Uno de los problemas principales que se plantearon con relación a la referida ley es la contradicción que existe con el artículo 34 de la ley 11683, por cuanto este último permite al contribuyente probar la veracidad de las operaciones cuando los pagos son realizados sin cumplir las formas exigidas. Una de las interpretaciones que se había hecho antes de la declaración de inconstitucionalidad en el fallo en comentario era la prevalencia del artículo 34 citado en función del principio de especialidad.

El TFN había expuesto este criterio, compatible con la imposibilidad de dicho Órgano de declarar la inconstitucionalidad de la norma. Así, la Sala A, en la causa "Arrarás"<sup>(8)</sup>, revocó el ajuste fiscal por considerar probadas las operaciones, lo que surgía del propio accionar de los inspectores<sup>(9)</sup>. El mismo criterio siguió la Sala C, aunque en disidencia, el doctor Urresti indicó que ello implicaría declarar la inconstitucionalidad de la ley 25345, lo que le está vedado al TFN en virtud del artículo 185 de la ley 11683.<sup>(10)</sup>

La nueva composición de la Sala B se inclina por la prevalencia del artículo 34 y la posibilidad de ofrecer prueba de la veracidad de las operaciones ya no en función del principio de especialidad, sino

por considerar que dar primacía a esa norma implica materializar la garantía del debido proceso que integra el núcleo de principios básicos a que debe ajustarse cualquier procedimiento administrativo que incluye no solamente el derecho a ser oído, sino también el derecho a ofrecer y producir prueba y obtener una decisión fundada.(11)

En la causa en comentario, con su anterior composición, la misma Sala había señalado que frente a ambas normas vigentes debía otorgarse primacía a aquella que resulta tuitiva del derecho de defensa, así como también la que reviste el carácter de ser posterior y permanente, más allá de la coyuntural ley "antievación", cuyas restricciones, de haberse pretendido incorporar en forma sustantiva, debieron serlo en las respectivas leyes de los gravámenes, restringiendo el cómputo de los respectivos efectos fiscales, cosa que no se hizo. En disidencia, el doctor Porta entendió que la ley 25345 ha pasado a integrar las leyes respectivas de impuestos, y que es clara en cuanto a que su incumplimiento no permitirá deducción o crédito fiscal alguno "aun cuando los contribuyentes acrediten la veracidad de las operaciones", y entendió que no puede oponerse el artículo 34 de la ley 11683, ya sea por la claridad de sus normas, así como que expresamente ha invocado el artículo 14 de la ley de procedimientos fiscales, con lo que demuestra indudablemente la intención de derogar, en el supuesto de que lo haya en la ley 11683, cualquier situación que pudiera obstaculizar los fines perseguidos por la ley 25345.(12)

Sin embargo, la Corte consideró inconducentes para la decisión del pleito los argumentos desarrollados por el Fisco Nacional con el objeto de sostener que el artículo 34 de la ley 11683 no debe ser considerado como "ley especial", dado que la Cámara(13) no había fundado la decisión en ese argumento, sino que había considerado que la norma era inaplicable al caso porque resultaba irrazonable desde una perspectiva constitucional. Así, había considerado que al negar al contribuyente la posibilidad de descontar los gastos y computar créditos fiscales por operaciones efectivamente realizadas se altera el hecho imponible definido en las leyes que determinan la materia imponible y la medida de ella. Consideró la Cámara que la existencia de pagos realizados por otros medios distintos de los previstos en la ley 25345 constituye un serio indicio que permite poner en duda la existencia de las operaciones respectivas y obliga al interesado a aportar la prueba detallada de ellas.(14)

En definitiva, la Corte ratificó la inconstitucionalidad de la norma por ser violatoria del principio de razonabilidad. Ello significa que no se consideró aplicable el artículo 34 de la ley 11683, ni su prevalencia sobre la ley 25345, sino la posibilidad de computar los gastos y créditos fiscales en la medida en que la veracidad de las operaciones se encuentre acreditada.

La cuestión que queda por analizar, entonces, es en quién recae la carga de la prueba, ya que del análisis del decisorio de Corte y el de la Cámara que se ratifica surge que el pago en efectivo constituye un serio indicio a fin de impugnar las operaciones, y que el contribuyente debe aportar la prueba detallada de las mismas. Así leído, parecería que la carga de la prueba recae en cabeza del contribuyente. Sin embargo, de la lectura completa del fallo de Corte que comentamos y de sus instancias anteriores no se advierte con tanta nitidez esta conclusión.

Así, la Cámara señaló también que el Fisco no formuló ninguna objeción con respecto a que los gastos de cuya deducción se trata fueron efectivamente realizados, es decir, fueron debidamente contabilizados y facturados; existen recibos o comprobantes válidos, y ellos coinciden con los requeridos por el Fisco a los proveedores; está justificada la procedencia de los fondos, y, además, no se da ninguna otra circunstancia que permita poner en duda la veracidad de las operaciones. Es decir, el Fisco no había objetado las operaciones por otros motivos y, por lo tanto, la aplicación de la norma resultaba irrazonable.

El TFN, por su parte, destacó que, según lo reconoce la propia representación fiscal, la veracidad de las operaciones no integra la *litis* en razón de que el Fisco Nacional no las ha negado. Señaló que el Organismo Recaudador circularizó a los proveedores y, conforme el análisis de lo actuado, sustentó su pretensión impugnatoria en razón de la forma de pago, pero conforme se desprende del informe final de inspección, los actuantes expresamente señalaron que "no existen elementos que permitan determinar la inexistencia de las operaciones, ni que el proveedor no cuenta con capacidad para desarrollar la actividad".

La Corte resaltó lo dicho por la Cámara, en cuanto a que la AFIP no había formulado ninguna objeción, lo que podría conducir a pensar que la carga de la prueba recae en el Fisco, que debe aportar elementos e indicios a fin de desvirtuar las operaciones, uno de los cuales podrá ser el pago en efectivo. Sin embargo, en los hechos esta distinción no resulta tan contundente; pensemos, por ejemplo, que el sujeto aporta contratos, facturas, registros contables, retenciones realizadas, etc., pero si no considerara suficiente esta prueba, ¿no sería el Fisco el que, a fin de no aceptar estos elementos, debería sumar otros indicios para efectuar la impugnación?

Supongamos ahora que el Fisco decide cuestionar la capacidad económica del proveedor. En ese caso, no caben dudas de que la carga de la prueba recae en el Fisco, que es quien cuestiona este extremo(15). Parecería que en la práctica, a partir del precedente analizado, la forma de pago puede ser el punto de partida para cuestionar la operación, pero se podría inferir que estos casos serán tratados de forma similar a aquellos en que se objetan facturas presuntamente apócrifas.

## **COMPETENCIA DEL TFN**

---

Dado que la propia norma establece que la AFIP no debe realizar el procedimiento de determinación de oficio, sino la simple intimación del artículo 14 de la ley 11683, se plantea la duda sobre la posibilidad de interponer contra tales actos el recurso de apelación ante el TFN, ello teniendo en cuenta el carácter determinativo de tales intimaciones, la independencia de dicho Órgano y la importancia del efecto suspensivo del recurso(16). Es claro que si no se tiene en cuenta el carácter determinativo del acto, la vía procedente sería la apelación ante el director general prevista en el artículo 74 del decreto reglamentario de la ley 11683, y posterior impugnación judicial en los términos del artículo 23 de la ley 19549, que debería estar acompañada por la solicitud de una medida cautelar a fin de suspender los efectos del acto, con las complicaciones que ello trae aparejadas.

La Corte no se expidió sobre este punto en la causa analizada, por considerar que se trataba de una cuestión estrictamente procesal y que no se presentaba un supuesto de arbitrariedad, a lo que se debía sumar que la AFIP no había interpuesto recurso de queja por la denegación parcial en este punto.

De todos modos, es importante señalar que nuestro Máximo Tribunal ratificó en forma reciente, en el marco de una causa que versaba sobre la competencia del TFN para tratar las intimaciones del impuesto sobre los combustibles, la importancia del carácter determinativo de los actos a fin de habilitar dicha competencia(17), interpretación que consideramos resultaría aplicable al tema aquí tratado.

Con respecto a la ley antievasión, la jurisprudencia del TFN existente a la fecha ha ratificado este criterio en reiteradas oportunidades, aunque esta tendencia parece revertirse en la Alzada, en la mayor parte de los casos. El primer antecedente de trascendencia en esta cuestión específica es la causa "Pascuzzi"(18), en la que el TFN se declaró competente para su tratamiento. La Sala C se expidió en el mismo sentido(19), al igual que la Sala B(20), cuya nueva composición mantuvo la postura(21). En la actual composición de la Sala D, la mayoría se inclina por habilitar la competencia, ya que la doctora Gómez adhiere al criterio del doctor Brodsky.(22)

Sin embargo, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal no mantiene en general el mismo criterio. Así, el primer precedente señalado -"Pascuzzi"- fue revocado por la Sala I(23), que señaló que encontrándose excluida por el artículo 14 de la ley de procedimiento tributario la vía de la determinación de oficio, el acto que se apela no reviste tal naturaleza; por ende, no está contemplado como para habilitar la competencia del TFN. A su vez, la Sala III, en la causa "Terra BTH SRL", entendió que de acuerdo con una razonable interpretación de la norma, teniendo como fuente directa y esencial de tal exégesis la letra de la ley, se observa que el legislador desestimó para estos casos la aplicación del procedimiento de determinación de oficio previsto en la ley 11683, motivo por el cual no se verifica en el caso la existencia de alguno de los presupuestos indicados en el artículo 159 de la ley aplicable a fin de habilitar la competencia del TFN(24). La Sala IV también se inclina por rechazar la competencia del TFN(25), al igual que la Sala II(26). Con otra composición, la Sala IV se había declarado competente, por entender que el acto excede a aquellos previstos en el artículo 14 de la ley 11683 y se comporta como una verdadera determinación de la obligación tributaria a cargo del contribuyente(27). La Sala V, por su parte, se pronunció a favor de la competencia del TFN para entender en estas intimaciones, ya que en sustancia equivalen a un acto de determinación de los impuestos.(28)

En síntesis, entonces, si bien el TFN se inclina por habilitar la competencia, este criterio ha sido revertido por varias salas de la Alzada, motivo por el cual será entonces la CSJN la que deberá dirimir la cuestión. De todos modos, tal como señalamos, si se considera que a partir del caso "Mera" el Fisco debería recurrir a una determinación de oficio, el TFN será competente para el tratamiento de estas apelaciones.

## **OTRAS ALTERNATIVAS PROCESALES**

---

Teniendo en cuenta la imposibilidad de la Administración y del TFN de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, se registran hasta el pronunciamiento de la CSJN diversos precedentes jurisprudenciales de tribunales inferiores, en su mayoría en el marco de acciones declarativas de certeza o acciones de amparo, herramientas que han sido consideradas idóneas para la tutela de los derechos de los contribuyentes(29), criterio ratificado por la jurisprudencia.(30)

Ahora bien, a partir del precedente "Mera" ya no se mantiene la limitación señalada, ya que el artículo 185 de la ley de procedimiento tributario inhabilita a que la sentencia del TFN se expida respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias, excepto en aquellos casos en que la jurisprudencia de la CSJN haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse dicha interpretación.

## **CONCLUSIONES**

---

De todo lo expuesto se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- \* La ley antievasión, en cuanto impide al contribuyente el cómputo de deducciones y créditos fiscales, aun cuando se pruebe la veracidad de las operaciones, es inconstitucional, ya que no respeta el principio de razonabilidad de la ley y resulta violatoria del de capacidad contributiva.

\* Teniendo en cuenta que la forma de pago no es suficiente a fin de impugnar las operaciones, resulta necesario que el Fisco realice el procedimiento de determinación de oficio, ya que la intimación del artículo 14 no constituye una vía idónea para realizar el reclamo. Ello, por cuanto se debe dar al contribuyente la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuestionadas.

---

#### Notas:

(1) 19/3/2014

(2) En el mismo sentido se expidió la doctrina. Ver, entre otros, Gorosito, Alberto: "Presunciones y ficciones en el derecho tributario" - AAEF - junio/2004. Exposición realizada el 25/3/2004 en la sede de la Asociación, en el curso dirigido por el Dr. Vicente O. Díaz: "Temas fundamentales de procedimiento tributario"; López, Jorge: "[El inadecuado uso de presunciones y ficciones en el derecho penal tributario](#)" - ERREPAR - DTE - N° 323 - febrero/2007 - T. XXVIII - pág. 116; Vázquez, Eduardo A.: "[Análisis del gasto deducible en el impuesto a las ganancias. Repaso práctico de requisitos formales y sustanciales para su adecuada deducción](#)" - ERREPAR - Consultor Tributario - N° 9 - noviembre/2007 - pág. 81; Rubiolo, Rubén M.: "La realidad económica frente a normas que pretenden ignorarla" - PET - abril/2006 - 347-1

(3) "*Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto determinado, conceptos o importes imprevistos, tales como retenciones, pagos a cuenta, acreditaciones de saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la AFIP se cancele o se difiera impropriadamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondo, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento normado en los arts. 16 y ss. de esta ley, sino que bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dicha declaración jurada*"

(4) Christensen, Eduardo A.: "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio". El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obediencias - LL

(5) Así se ve corroborado en el precedente "[Arcat SA](#)" - Sala B - 18/11/2005, en el que se confirmó el ajuste fiscal por no haber demostrado el contribuyente la veracidad de las operaciones

(6) "[Miguel Pascuzzi e Hijos SA](#)" - TFN - Sala A - 14/9/2004, con nota de Daniel Malvestiti, Imp 2004-B-2069. En el mismo sentido, "Técnica en Prensadores SA" - TFN - Sala C - 6/9/2010. En disidencia, voto del Dr. Celdeiro, quien se pronunció a favor de la nulidad

(7) "Induagro SRL" - TFN - Sala D - 15/11/2007. Voto del Dr. Brodsky, al que adhirió Torres. Para un análisis crítico de la teoría de la subsanación, ver [Calello](#), Carolina: "Nulidades en materia tributaria" - Edicon - 2012 - págs. 118/21

(8) "[Arraras, Eliseo Antonio](#)" - Sala A (compuesta por Buitrago y Celdeiro) - 29/11/2011

(9) Sin embargo, en oportunidad de fallar el fondo en la causa "Pascuzzi", la misma Sala sostuvo que, si bien el pago con Lecops era dación en pago y, por lo tanto, no quedaba alcanzado por las disposiciones de la [L. 25345](#), el contribuyente no probó tener dichos títulos en existencia ("[Miguel Pascuzzi e Hijos SA](#)" - TFN - Sala A - 21/11/2005). Pero la mayoría, compuesta por Bosco y Buitrago, sostuvo además que no era posible atender el agravio consistente en que el contribuyente había acreditado la totalidad de las operaciones de compra, ya que el Organismo Recaudador circunscribió su accionar a la aplicación de las disposiciones de la [L. 25345](#). Por ello, sin perjuicio de las objeciones de orden constitucional que les merecían las disposiciones de la L. 25345, teniendo en cuenta la restricción del [art. 185, L. 11683](#) (t. v.), no correspondía expedirse sobre esa cuestión, toda vez que aun en la hipótesis de que la apelante hubiese demostrado aquello que alegaba, tal circunstancia no alcanzaba a afectar el criterio adoptado por el Organismo Fiscal, cuyo sustento normativo surge en forma clara de la L. 25345.

El Dr. Celdeiro, en cambio, entendió que la materia controvertida resulta ser en definitiva la veracidad de las operaciones cuestionadas, conteniendo este hecho implicancias directas con la configuración del hecho imponible. Por ello, se inclinó por la prevalencia de la aplicación de la ley especial de procedimiento tributario, donde se regula el derecho de defensa del contribuyente al brindarle la posibilidad de probar la veracidad de las operaciones cuestionadas, por sobre lo establecido en la ley general de prevención de la evasión. Ello, en virtud del "principio de especialidad", por el cual una ley posterior no deroga a una ley anterior y especial de determinada materia, aunque esta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquella y aun cuando ambas normas estén vigentes ("[Miguel Pascuzzi e Hijos SA](#)" - TFN - Sala A - 14/9/2004)

(10) "Técnica en Prensadores SA" - TFN - Sala C - 6/9/2010

(11) "[Romeo y Verde, Julio César s/apelación](#)" - TFN - Sala B - 28/2/2012

(12) "[Mera, Miguel Ángel](#)" - TFN - Sala B - 11/11/2009

(13) "[Mera, Miguel Ángel](#)" - Sala V - 12/7/2011. En el mismo sentido, "[Arraras, Eliseo Antonio](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 4/6/2013

(14) En sentido contrario, "[Tubos Argentinos SA c/EN - AFIP-DGI - R. 143/2005 s/DGI](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 28/10/2008. Corresponde señalar que la decisión fue apelada por la empresa mediante recurso ordinario ante la Corte Suprema, que lo desestimó por no alcanzar el monto mínimo para su procedencia [["Tubos Argentinos c/Estado Nacional \(AFIP-DGI\)"](#) - 4/10/2011]

(15) No desconocemos que en la causa "[Romero](#)" (8/2/2005) la Corte señaló que no resultaba aplicable el art. 377, CPCCN, en virtud de la presunción de legitimidad del acto administrativo. Si bien excede el marco del

presente trabajo, pensamos que es posible realizar una interpretación de dicho precedente que no altere el derecho de defensa de los contribuyentes. Ver [Calello](#), Carolina: "Implicancias del proyecto de Código Civil y Comercial en cuestiones vinculadas al procedimiento tributario" - trabajo presentado en 15º Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina - CPCECABA - Edicon - 2013 - págs. -112/18

(16) El efecto suspensivo en caso de apelación ante el TFN de estos actos fue ratificado por la CSJN con fecha 19/11/2013 en la causa "[Fisco Nacional c/Distri-Visión SA s/ejecución fiscal](#)". Este criterio, que consideramos correcto, no resulta coincidente con la postura de la AFIP, que se había expedido a través del dict. (DI ALIR) 14/2008 sobre la inexistencia de efecto suspensivo de la apelación de estos actos ante el TFN, basado en la causa de la Corte Suprema, "[Firestone](#)" (11/12/1990). Para una fundada crítica vinculada a la interpretación del Fisco señalada, en aquellos casos en que no se apela una determinación de oficio ver Viola, José: "Indefensión, efecto suspensivo e incompetencia" - Imp. - agosto/2008 - 15-1283

(17) "[Colorín IMSSA](#)" - CSJN - 2/7/2013

(18) "[Miguel Pascuzzi e Hijos SA](#)" - TFN - Sala A - 14/9/2004

(19) "Frigolar SA" - TFN - Sala C - 3/3/2010 y "Técnica en Prensadores SA" - TFN - Sala C - 6/9/2010

(20) "[Demarchi, Luis A.](#)" - 13/6/2007; "[Romeo y Verde, Julio César](#)" - 8/5/2007; "Food's Land SA" - 2/11/2009

(21) "Otero, Norberto Fabián s/apelación" - TFN - Sala B - 30/8/2012, vocales: Magallón, Pérez y Vicchi, quien mantuvo el criterio que había sostenido en anteriores votos de la Sala C

(22) "[Bocca, Jorge Luis](#)" - TFN - Sala D - 10/8/2011. En la anterior composición, la Dra. Siroto se oponía a la competencia. Es preciso señalar que como consecuencia de las vacancias de algunas vocalías, cuando la mayoría quedó integrada por los Dres. Porta y Siroto, se declaró la incompetencia del Tribunal, tal como ocurrió en la causa "[Lawalcaloc SA](#)" - Sala D - 1/9/2008

(23) 30/9/2010, firmada por los jueces Clara María Do Pico y Jorge Esteban Argento (subrogante)

(24) CNFed. Cont. Adm. - Sala III - 1/2/2010

(25) "[Arrarás, Eliseo](#)", mayoría compuesta por Márquez y Fernández; Morán, en disidencia, se pronunció a favor de la competencia, con remisión al precedente "Frigolar" - 2/3/2010

(26) "[Criaderos del Corral SRL](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala II - 4/7/2013

(27) "Frigolar SA (TF 30087-I) c/DGI" - CNFed. Cont. Adm. - Sala IV - 12/11/2009, vocales Galli y Morán

(28) "[Mera, Miguel Ángel](#)" - CNFed. Cont. Adm. - Sala V - 12/7/2011

(29) Christensen, Eduardo A.: "La prohibición de pago en efectivo: el cheque cancelatorio". El cumplimiento de las leyes descansa en la razonabilidad de las mismas. Sin esta, no puede esperarse que sean obediencias - LLO

(30) "DB SRL c/AFIP-DGI" - CFed. La Plata - Sala I - 8/3/2006; "[Epuyen SA c/AFIP](#)" - CFed. Paraná - 14/11/2006; "[Tiendas Roxana SA c/AFIP-DGI](#)" - CFed. Mar del Plata - 31/5/2010