



**Universidad Nacional de Córdoba**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Escuela de Graduados**

**Especialización en Tributación**

**Trabajo Final de la carrera de Especialización en Tributación**

**Impuestos a las Ganancias: análisis del artículo 40, ley**

**20.628**

Autora: Broin Iriarte Andrea Antonella

Tutor: Crespi German

Fecha de Presentación: 06 de Agosto de 2019



Impuestos a las Ganancias: análisis del artículo 40, ley 20.628 by Broin Iriarte, Andrea Antonella is licensed under a [Creative Commons Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 4.0 Internacional License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/).

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **I.1 Presentación del Tema**

El impuesto a las ganancias se origina en Argentina en el año 1932, a través de la ley 11.586 llamada “Impuesto a los Réditos”.

Fue sustituida en el año 1934 por la ley 11682. A partir de allí, fue prorrogada indefinidamente y se realizaron diversas modificaciones que buscaron adaptarla al contexto vigente.

En la reforma del año 1946, se agrega un artículo en particular, el cual establece que, cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a la obligación de retener el impuesto mencionado, la dirección general impositiva podrá a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado. Esto implica mayor impuesto a pagar, además de multas e intereses.

Cabe destacar que, en esa época no existía un régimen sancionador que obligara a cumplir con el régimen de retención. Además, no se tenían las herramientas actuales para controlar a los agentes de retención.

Con el correr de los años, la normativa impositiva se fue completando y haciendo cada vez más rica y compleja.

En el año 1968, se crea la ley de Procedimiento Fiscal. Aquí comenzó a existir un régimen sancionatorio específico y de control para los contribuyentes.

Esta ley contempla la sanción para los agentes de retención y obliga a los contribuyentes a cumplir con las responsabilidades que emanan de la ley.

A partir de este momento ya no sería necesario impugnar los gastos en el balance impositivo.

Todo el contexto tributario de nuestro país cambió pero la ley de impuesto a las ganancias no se adaptó a ello. La situación se acentúa si tenemos en cuenta que está vigente una ley penal tributaria que también condena a aquellos agentes de retención que no cumplen con su deber como tal.

A pesar de las modificaciones y de existir un régimen sancionatorio específico para las retenciones del impuesto a las ganancias, no se transformó el artículo 40.

A medida que los años pasan este artículo no pierde vigor y toma cada vez más protagonismo.

La obligación de retener está unida a una reglamentación específica que establece a partir de qué valores es necesario cumplir con dicho deber y el monto exacto por el que debe hacerse.

Si a la situación planteada, le adicionamos que nuestro país sufre un contexto inflacionario que parece no ceder y los montos pertinentes no son actualizados periódicamente, los perjuicios de no cumplir con la obligación son cada vez mayores.

No cabe duda que el artículo en cuestión fue creado como una sanción ante la falta de cumplimiento de la ley, pero en la actualidad ya hay una pena específica para ello y seguir manteniéndolo implicaría una doble sanción, violando los principios tributarios.

Por este motivo, este trabajo busca realizar una investigación teórica de la doctrina y jurisprudencia administrativa y judicial que existe sobre el tema, para fundamentar porque sería necesario y prudente determinar la inconstitucionalidad del artículo en cuestión.

## **I.2 JUSTIFICACIÓN**

La subsistencia del artículo 40 de la ley de ganancias sin modificación ni adecuación implica una doble sanción ante una misma falta.

A lo largo de la historia hubo diversos cambios legislativos, sobre todo en materia impositiva, pero no hubo intención de modificar este ítem.

Durante los últimos años la AFIP ha acrecentado el uso de esta facultad con el argumento de que el poder legislativo se lo otorgó para evitar que el fisco se vea perjudicado.

No obstante, la realidad indica que quien se encuentra perjudicado es el contribuyente y esta situación viola los principios fundamentales que debe cumplir una norma tributaria.

Esta sanción implica mayores costos impositivos tanto para una microempresa como para un contribuyente mayor, así como también una responsabilidad enorme para los profesionales de esta área.

## **I.3 ESTADO DE LA CUESTION**

Existe en la actualidad jurisprudencia administrativa, judicial y extensa doctrina al respecto.

El Tribunal Fiscal de la Nación y la Cámara de Apelaciones han expresado su opinión en diversos fallos, siendo los más conocidos “MDQ Le Sport S.A.” y “Estancia el Cherque”.

De igual manera, la Corte Suprema de Justicia se ha expedido en el tema, realizándolo en el fallo “San Juan S.A.”.

Tanto la AFIP como los distintos niveles de la justicia han emitido su opinión, sin embargo no hay una postura firme.

La jurisprudencia judicial es muy controvertida y se encuentran argumentos de defensa muy dispares. En la causa San Juan S.A, el contribuyente busco ampararse en que, el artículo 40 establece el término “gasto” y por lo tanto no debía aplicarse en aquellos erogaciones de bienes de cambio ya que estas serían “costo”.

En forma totalmente diferente, en el fallo Estancia el Cherque, la defensa busco probar que era una doble sanción para el contribuyente y esto fue aceptado por el Tribunal Fiscal de la Nación.

No obstante, en la misma causa, la Cámara de Apelaciones determino que la aplicación del art. 40 era una consecuencia impositiva ante el incumplimiento al deber de retener y las demás sanciones eran contravencionales y penales, no existiendo una doble sanción ante un mismo hecho.

Aún no se ha planteado la inconstitucionalidad del artículo.

## **I.4 OBJETIVOS**

### **Objetivo General**

Análisis y estudio de la normativa vigente, jurisprudencia judicial, administrativa y doctrina, para fundamentar la inconstitucionalidad del artículo 40 de la ley 20.628.

### **Objetivos Específicos**

- A) Investigar las principales consecuencia de la aplicación de este artículo para el contribuyente.
- B) Analizar los motivos por los cuales se considera una doble sanción.
- C) Establecer los principios fundamentales de la norma tributaria que no se respetan.
- D) Establecer argumentos que encuadran al art 40 en la inconstitucionalidad.
- E) Proponer cambios a la normativa.

## **I.5. METODOLOGÍA**

El método elegido para cumplir con los objetivos puntualizados es la investigación descriptiva, a través de la lectura, análisis y comparación de la normativa vigente, jurisprudencia y doctrina.

## **I.6 IMPORTANCIA DE LA INVESTIGACIÓN**

La principal importancia del trabajo es establecer los fundamentos para plantear la inconstitucionalidad del artículo en cuestión, utilizando los criterios vertidos en la jurisprudencia administrativa, judicial y doctrina.

Se busca disminuir los costos, en dinero y tiempo, en que incurre el estado y los contribuyentes por las demandas vertidas ante una situación no resuelta.

## **II. DESARROLLO**

### **RESEÑA HISTORICA**

El impuesto en cuestión nació en el año 1932 bajo la ley 11.586 y se llamaba “Impuesto de Emergencia a los Réditos”.

Debía caducar en el año 1934 sin embargo fue modificada por la ley 11.682 “Impuesto a los Réditos”, que comenzó a tener vigencia a partir del 01 de enero de 1933.

Se lo puede describir como un impuesto directo ya que recae directamente sobre el contribuyente que estará finalmente obligado al pago. De tipo personal porque está estructurado y definido teniendo en cuenta al sujeto determinado y su situación; y es progresivo ya que la tasa de tributación aumenta a mayor capacidad contributiva.

En el año 1946, se agregó un artículo -actualmente el 40 de la ley- donde se establece que ante la falta de actuación como agente de retención, el gasto podrá ser impugnado en el balance impositivo. En su momento, la administración pública tenía muy pocas herramientas para poder controlar a los contribuyentes, tanto normativas como prácticas dado que no contaba con las leyes y decretos creados a posterior, el actual internet, la digitalización de documentos, sistemas informáticos y demás.

Al momento de su creación, no existía en el contexto legislativo ninguna sanción ante el incumplimiento. El legislador busco proteger la hacienda pública evitando que se viera disminuida.

Posteriormente, el impuesto sufre diversas modificaciones hasta la actualidad siendo una de ellas la del 31 de diciembre de 1973, bajo el nombre de Ley 20.628. A partir de allí comienza a llamarse “Impuesto a las Ganancias” con plena vigencia a partir del periodo fiscal

de 1974. El art. 40 no sufrió ningún tipo de modificación y en la actualidad se encuentra en plena vigencia.

Es importante destacar tres artículos de su cuerpo que serán pilares en el presente trabajo.

#### Artículo 39: Percepción del impuesto en la fuente

*La percepción del impuesto se realizara mediante la retención en la fuente, en los casos y en la forma que disponga la Dirección General Impositiva.*

#### Artículo 40: Impugnación del Gasto

*Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste.*

#### Artículo 80: Impugnación del Gasto

*Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en ella, son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por este impuesto y se restarán de las ganancias producidas por la fuente que las origina. Cuando los gastos se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, exentas y/o no gravadas, generadas por distintas fuentes productoras, la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas en la parte o proporción respectiva.*

*Cuando medien razones prácticas, y siempre que con ello no se altere el monto del impuesto a pagar, se admitirá que el total de uno o más gastos se deduzca de una de las fuentes productoras.*

En forma paralela, se creó la ley 11.683, con vigencia a partir del 01 de enero de 1968, que prevé un tratamiento para la fiscalización, verificación y recaudación de los tributos.

Entre sus artículos, solo algunos importan para el tema en cuestión. En dicha norma se determinó quienes serán los responsables del cumplimiento de la deuda ajena en su artículo 6, enumerando en el inciso f a los agentes de retención y percepción. También determinó respecto a qué serán solidarios, siendo en el caso planteado respecto al tributo que se omitiera retener o que retenido se dejara de pagar a la administración federal.

De igual manera, prevé sanciones para aquellos que no cumplan con su deber en su artículo 45, estipulando una multa de entre el 50 y el 100 por ciento del gravamen dejado de retener o percibir y multa de entre 2 a 10 veces el importe retenido que no se ingrese al fisco.

Asimismo, llegado el caso y dependiendo de los montos en juego, los agentes de retención/percepción también pueden ser sancionados a través de la ley Penal Tributaria.

No obstante, a pesar de los cambios legislativos que sucedieron después del año 1946, la impugnación del gasto en el balance impositivo continúa en vigencia y con aplicación práctica. Ello provoca mayor impuesto, multas e intereses que castiga al contribuyente en forma económica superando en algunos casos su capacidad contributiva y distorsionando la realidad económica.

Existen distintas posturas respecto a la eficiencia y a los efectos que tiene el artículo 40. La justicia, en sus distintos niveles, le ha dado diferentes interpretaciones.

Los reclamos de los contribuyentes han sido muy dispares y aún no se ha solicitado su inconstitucionalidad.

Para comenzar el análisis, empezaremos explicando por qué se sostiene que es una sanción y al ser aplicado se produce una doble sanción.

## **DOBLE SANCIÓN**

La Real Academia Española define como sanción a toda *pena que una ley o reglamento establece para sus infractores*.

En la reforma impositiva del año 1946, el Ministerio de Hacienda agregó el actual artículo 40 justificando la modificación con el siguiente argumento:

*“El sistema que consagra este artículo da facultad a la dirección para impugnar la deducción del pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación.”*

*“Trátase de una facultad privativa de la repartición del ramo, tendiente a asegurar en una u otra forma el cobro del impuesto. El caso más común es el que se presenta cuando, habiendo prescripto la acción del Fisco para exigir el ingreso de la recaudación, subsiste el derecho del mismo para modificar las declaraciones juradas. Ha parecido lógico, impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento”*

Insistimos en que el origen de este artículo surge ante la carencia de una sanción específica, hecho que fue revertido a partir del año 1968, momento en que se creó la ley de Procedimiento Tributario.

Desde hace unos años atrás comenzó a surgir la discusión respecto a si se considera sanción o no. Hubo distintas interpretaciones hasta que en el año 2015, la Corte Suprema se expidió al respecto.

Para la administración pública hacer uso de la impugnación del gasto no es una sanción. La asesoría técnica de la dirección administrativa estableció en su dictamen 78/2001 que la aplicación del artículo no implica un castigo, sino que simplemente faculta a la dirección

general a impugnar la registraci3n de un gasto cuando no se hubiere efectivizado las retenciones correspondientes. La describe como una consecuencia de 3ndole impositiva, mientras que la aplicaci3n del art3culo 45 de la ley de procedimiento es la pena o sanci3n propiamente dicha. En el mismo sentido se expidi3 a trav3s del dictamen 74/03, al analizar si se deb3a o no practicar la retenci3n del impuesto en virtud de la particular forma de cancelaci3n de la operaci3n.

Lo m3s interesante para resaltar es que, enunci3 diversa doctrina y lleg3 a la conclusi3n que independientemente de la aplicaci3n del art3culo 40 de la ley de ganancias, corresponde aplicar las sanciones de la ley 11.683 y eventualmente de la ley penal tributaria.

Este punto fue avalado en el fallo Estancia el Cherque S.A. de la C3mara Nacional Contencioso Administrativo Federal en el a3o 2013. Se permiti3 la impugnaci3n del gasto en el balance impositivo advirti3ndo que el fisco hizo uso de una atribuci3n conferida por la propia ley sin que existiera arbitrariedad en ello. Ratific3 que el art3culo 40 del impuesto a las ganancias era una consecuencia de 3ndole impositiva. Esta consecuencia ante el incumplimiento est3 inserta dentro de la estructura propia del impuesto, al establecer que, para la deducibilidad los gastos deben previamente cumplir todas las condiciones expresas en la ley, como ser que se hubieren practicado las retenciones correspondientes.

Las multas esgrimidas en la ley de procedimiento lo sancionan por la omisi3n de actuar como agente de retenci3n y son derivaciones contravencionales.

De igual manera lo entendi3 la Dra. Siritto en el fallo Transeuropa Video Entertainment San Luis S.A. del Tribunal Fiscal de la Naci3n en el a3o 2004. Opini3 que no configura doble sanci3n, siendo un efecto complementario de una conducta no deseable realizada por un contribuyente que conoce la ley y las consecuencias de no cumplir con ella. Asimismo

---

introduce a la discusión el art. 80, indicando que se admite la deducibilidad del gasto con las “restricciones expresas contenidas en la ley”, ratificando que no constituye doble sanción, sino una consecuencia completa que la ley quiso para una conducta indeseada.

En contraposición, en éste último fallo, los otros dos vocales opinaron en forma diferente. Ambos sostuvieron que aplicar la sanción del art. 45 de la ley de procedimiento y al mismo tiempo la impugnación del gasto en el balance impositivo configuraba doble sanción. Además, las restricciones expresas en el artículo 80 se refieren a las situaciones en que el gasto no resulta admisible por sus características intrínsecas. No impide la deducción de gastos debidamente comprobados y justificados que cumplen con la condición de ser necesarios en su vinculación con las ganancias gravadas.

Es menester recordar las palabras del Dr. Brodsky en la causa “...en el año 1946, se incorporó el que ahora es artículo 40 de la ley 20.628, con el propósito de impedir que los contribuyentes efectuaran deducciones vinculadas con obligaciones fiscales que no habían cumplido. Con el correr de los años y las sucesivas modificaciones en la legislación impositiva, la pena por incumplimiento que establece el citado artículo ha pasado a ocupar un plano relativo dentro del ordenamiento tributario vigente, toda vez que acreditando que el contribuyente de hecho, el beneficiario de la renta cuya retención fue omitida, ha pagado el impuesto correspondiente, atenúa la falta del agente de retención y lo libera de la responsabilidad de responder en el caso con su propio patrimonio, ya que el bien tutelado la recaudación fiscal no ha sufrido menoscabo.”

Esta discusión se mantuvo hasta el año 2015, en que la Corte Suprema expresó su interpretación en el fallo San Juan S.A. Lo definió como una sanción, un castigo al infractor. En los considerando de la causa, el máximo tribunal estableció que acreditado el incumplimiento de la obligación legal, la consecuencia prevista por la norma, excede el mero

interés patrimonial que es protegido por otras disposiciones del ordenamiento jurídico y, en consecuencia, es un castigo al infractor. La finalidad es restaurar el orden jurídico infringido y no reparar un perjuicio o constituir una fuente de recursos para el erario. Es una clase de sanción que no tiene un simple carácter resarcitorio ni retributivo del daño causado.

La procuradora general de la nación también opinó en este mismo sentido. Sostuvo que el art. 40 de la ley 20.628 es una medida de índole estrictamente penal que persigue la represión de una conducta ilícita con un alcance eminentemente punitivo.

Luego de esta resolución, ya no quedan dudas respecto a que el artículo es una sanción para el contribuyente que no cumplió con su deber de retener. Al mismo tiempo, no hay discusión respecto a que los artículos 45 y 48 de la ley 11.683 también son sanciones y específicas al deber de retener.

Aplicar ambas condenas es penar dos veces por un mismo hecho. Tal es así, que la administración en ciertas ocasiones ha impugnado el gasto y por el hecho que se ha generado un mayor impuesto, pretende sancionar al contribuyente por la omisión de pago.

Aplicar en forma conjunta el art. 40 de ganancias y el 45 de la ley de procedimiento viola el principio Non bis in Idem.

### **PRINCIPIO NON BIS IN IDEM**

Nuestro ordenamiento jurídico adopta el principio llamado Non Bis in Ídem, garantía reconocida con carácter constitucional. Éste busca evitar la doble sanción ante un mismo acto, siempre y cuando se acredite lo que se conoce como triple identidad de Sujeto-Objeto-Fundamento.

Excluye la posibilidad de imponer dos o más sanciones ya sean administrativa y penal o ambas administrativas. Busca impedir ser sancionado sucesivamente por un mismo hecho.

Así quedó expuesto en el fallo de la Corte Suprema “Moño Azul S.A. s/ Ley 11.683 del año 1993. Recordemos lo expresado por el máximo tribunal en sus considerando, “...*Cabe aclarar que esta Corte ha reconocido rango constitucional al principio según el cual la doble persecución penal está prohibida. A su vez, dicho principio prohibitivo integra ahora también la dimensión normativa de nuestro ordenamiento jurídico federal, a partir de la ratificación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos que prevé en el inc. 4 de su art. 8 que el inculcado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a un nuevo juicio por los mismos hechos. El principio “non bis in ídem” prohíbe la aplicación de una nueva sanción por un mismo hecho ya juzgado y castigado, mas no la simultanea aplicación de penalidades como consecuencia de la persecución de un mismo hecho, siempre que se respete el principio de razonabilidad de las penas impuesto por la Constitución Nacional*”

No se comparte con la administración pública y con algunos vocales, en que el art. 40 sea una consecuencia impositiva y las sanciones de la ley 11.683 sean consecuencias contravencionales, como si fueran dos cosas diferentes. Ambas son sanciones, hasta la propia corte lo entiende así y aplicarlas al mismo tiempo es violar el principio mencionado.

Más aun, en aquellas situaciones en las que el fisco pretendió condenar por la omisión del impuesto luego de la impugnación que ellos mismos realizaron. Hasta ahora la justicia no lo ha permitido y así lo estableció la excelentísima Cámara en la causa Estancia El Cherque, aclarando que la exclusión del gasto es facultativo para el ente y no era una obligación anterior del contribuyente. Por este motivo, en la presentación de la declaración jurada, la actora no omitió el impuesto luego determinado como resultado de la impugnación del gasto.

Se insiste en que por regla de la especialidad, la única sanción que debería aplicarse se encuentra en la ley de procedimiento y en su debido caso en la ley penal tributaria. Además, por aplicación de la ley penal más benigna, correspondería aplicar la del art 45 de 11.683 que es menos gravosa que la impugnación del gasto.

La sola cuestión de que está claro que es una sanción ya debería importar que se verifique el cumplimiento del debido proceso adjetivo. La aplicación del artículo no puede ser arbitraria del fisco.

### **PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES NO RESPETADOS**

El derecho tributario constitucional consagra una serie de derechos y garantías de los particulares, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario.

El régimen representativo republicano de gobierno tiene como esencial objeto y característica que sean sus representados quienes otorguen la facultad a sus representantes, para que mediante el Congreso, se impongan los correspondientes tributos.

En este sentido, los principios y las garantías constitucionalmente establecidos actúan como un factor de contención y limitación.

Estos principios se complementan con las garantías constitucionales.

Siguiendo a Giuliani Fonrouge, las limitaciones al poder tributario vienen dadas en dos órdenes: la primera, que tiene que ver con las que provienen de los “principios jurídicos de la tributación”, que no son otra cosa que principios jurídicos que han sido incorporados a nuestros textos constitucionales, tanto nacionales como provinciales y por ende gozan hoy de la jerarquía de principios constitucionales de orden general; mientras que la segunda

limitación se corresponde con la organización política que adopten los Estados, la cual coexiste con otras organizaciones políticas en el orden internacional.

### PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Esto está plasmado en el artículo 17 de nuestra Constitución Nacional, en donde se establece que solo el congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal.

El artículo 19 dispone que nadie esté obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado a hacer lo que la ley no prohíbe.

La corte suprema ha mencionado que un impuesto sin ley es una violación al derecho de propiedad reconocido en el artículo 17 de la CN. En algunos fallos ha sostenido que no cabe aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho más allá de lo previsto por el legislador. El poder ejecutivo tampoco puede por reglamentación establecer o extender impuestos a sujetos no previsto en la ley.

Ahora bien, la impugnación del gasto en el balance impositivo genera un mayor impuesto a pagar que supera el monto de la retención no realizada. Este mayor impuesto no encuentra su razón de ser en ninguna ley, simplemente es un mayor impuesto que le ingresa al fisco a modo de sanción, aun cuando ya existe una pena específica. De hecho, siguiendo la interpretación del fisco, es mayor impuesto en respuesta a una consecuencia impositiva.

La ley del impuesto a las ganancias en su artículo 17 y 80 establece cuales son los gastos que se permiten deducir y que requisitos deben reunir. Así también en su art. 88 determina cuales son las deducciones que no están permitidas. El legislador puntualizó en el cuerpo de la ley quienes son los sujetos obligados y cómo se determinará la base imponible.

El hecho que la administración tributaria decida impugnar gastos en los que se comprobó que fueron realizados y que cumplen con los requisitos para su deducción sin ninguna otra objeción que la omisión de la retención, implica modificar la base imponible del impuesto.

En la causa Transeuropa, la Dra. Siritto paso por alto este hecho, interpretando que el tener la retención realizada era un requisito para la deducción del gasto que surgía del cuerpo de la misma ley. No se comparte esta postura en lo absoluto, el legislador estableció los requisitos intrínsecos que deben tener los gastos para su deducción y como llegar a la base imponible del impuesto, de los cuales ninguno es el deber de realizar una retención. A posterior, estableció una sanción facultativa dentro de un contexto que hoy no existe.

La misma Corte en San Juan S.A. no puso en tela de juicio en ningún momento la validez de los gastos, por este motivo sostenemos que la impugnación del gasto y por ende la elevación de la base imponible es una creación ficticia de un impuesto sin una ley por detrás que lo avale, una contradicción entre lo que las norma fiscal estableció como hecho imponible y lo que el fisco determinara que será.

Destacamos aquí lo expresado por el Alto Tribunal en el fallo Mera, Miguel Ángel, declarando la inconstitucionalidad del art. 2 de la ley 25.345, cuando la norma prohíbe lisa y llanamente el computo de 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. Lo aquí expuesto se aplica plenamente a nuestro caso.

De igual manera, la corte sostiene que no puede aceptarse la analogía en la interpretación de las leyes pero al mismo tiempo lo realiza en la causa San Juan. El artículo enuncia que

aquellos “*gastos*” en los que no se efectuó la retención podrán ser impugnados en el balance. Nada dice respecto de los “costos”. La defensa planteo esta situación pero no fue aceptado.

Tanto la procuradora como el máximo tribunal decidieron que la voluntad del legislador en su momento fue impugnar la deducción de un **pago**, castigando así todo tipo de deducción que los contribuyentes quisieran realizar sin haber practicado la retención correspondiente.

Fue negado con la justificación de la voluntad que el legislador tuvo en el año 1946. Tuvo esa intención hace 70 años y actualmente se puede opinar que esta desactualizada ya que las normas se fueron modificando en el tiempo y se crearon otros medios, mucho más específicos, para el organismo recaudador. Ya hemos repetido en diversas oportunidades que al momento de crear ese artículo no existían ninguna otra sanción y el fisco no tenía las herramientas de control que posee a la fecha. La segunda cuestión es que, al haberse determinado que el artículo es una sanción, menos que menos puede tomarse como analogía la intención del legislador. Si ha colocado gasto en su cuerpo debe entenderse en su sentido más estricto porque el principio de reserva de ley es sustancial, no pudiendo extenderse el ámbito de aplicación de dicha sanción por interpretación.

### CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Este principio surge de los artículos 4, 16, 17, 28, 33 de la CN y está relacionado con los principios de equidad, proporcionalidad y razonabilidad.

En el fallo Oleoducto Transandino de la Cámara Nacional (2015) se definió como capacidad contributiva a “La aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica), que luego de ser sometidos a la valoración del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de

categoría imponible. La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen, la cual se verifica aun en los casos en que no se exige de aquella que guarde una estricta proporción con la cuantía de la materia imponible. Todo impuesto debe gravar una manifestación de capacidad contributiva.”

Para la Corte Suprema la existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es un requisito indispensable de validez de todo gravamen. Así lo expreso en el fallo Mera, Miguel Ángel cuando dispuso “...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.”

Se insiste en que la impugnación de un gasto plenamente válido por el incumplimiento de un requisito como lo es la retención, es elevar la base imponible del impuesto, desnaturalizándolo. La corte no hizo mención a ello en San Juan S.A. Si se prescinde de la medición de la real capacidad contributiva, el gravamen pierde toda su validez y la idea con que fue creado.

### RAZONABILIDAD

Se lo puede encontrar en el preámbulo y en los art. 28 y 33 de la CN.

En el fallo Maquen S.A. de la Cámara Nacional se subrayó que “*Además de la “igualdad ante la ley”, hay que destacar la igualdad “en” la ley, que atiende a la razonabilidad de las categorías elaboradas por el legislador, de modo tal que a situaciones semejantes se las trate de forma parecida y a las que no lo sean se les asignen consecuencias normativas distintas.*”

*La Corte Suprema ha dicho que no se viola tal principio cuando el legislador contempla en forma distinta situaciones que considera diferentes en tanto la distinción no sea arbitraria ni importe una ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, sino que obedezca a una causa objetiva que dé fundamento al diferente tratamiento.”*

Las leyes son susceptibles de cuestionamiento constitucional cuando resultan irrazonables.

Al igual que en el principio anteriormente expuesto, en los considerandos del fallo Mera, se desprende la falta de razonabilidad de la norma impugnada, lo que se aplica totalmente al caso planteado.

No es razonable pensar que por el impuesto de un tercero, el agente de retención se vea impedido de deducir de su propio impuesto gastos totalmente válidos que cumplen con los requisitos necesarios para tal fin y que efectivamente se han realizado.

Como se dijo anteriormente, el principio de capacidad contributiva está enlazado con el de razonabilidad. No se debería permitir que una persona tribute un impuesto mayor que el que le corresponde por la omisión de realizar una retención.

En este sentido lo entendió el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Estancia El Cherque. Por unanimidad se decidió revocar la resolución determinativa del impuesto. Todas las operaciones registradas por el contribuyente habían sido cotejadas no existiendo irregularidades más que la omisión de la retención. La imposibilidad de deducir los gastos implicaba un incremento en la base imponible mucho mayor y que no se condice con las retenciones que no se habían realizado. Dicha vía resultaba palmaria y desmedidamente más gravosa para el contribuyente en un contexto de hecho que no justifica la decisión del ente.

Igual opinión en el caso MDQ Le Sport S.A., donde se expresó que el fisco nacional tiene otras herramientas que ofrece la ley 11.683 para requerir el ingreso de las sumas no retenidas y de sancionar a los contribuyentes por su omisión.

Así también lo afirmaba Giuliani Fonrouge “...que existen otras disposiciones que cubren el interés fiscal y hacen innecesaria la impugnación del gasto.”

### PROPORCIONALIDAD

Exige que deba haber una proporcionalidad entre el ilícito y la sanción impuesta, establecido en el art. 28 de la CN.

Como bien lo expresa la Corte Suprema en el fallo Pupelis María Cristina, “El principio de proporcionalidad de la pena opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresiones a las leyes. La proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que solo exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un estado de derecho.”

Todas las sanciones deben ser razonables al ilícito cometido y proporcionales a la gravedad de la infracción.

Impugnar un gasto completo del balance impositivo por la omisión de una retención es desproporcional. En un ejemplo numérico, actualmente con la reforma de la RG 830 (AFIP), por la compra de bienes por el valor de \$ 200.000, la retención omitida asciende al valor de \$ 2.000 mientras que la impugnación de dicha compra en el balance implicaría un impuesto mayor de \$ 70.000, suma considerablemente mayor. Se nota claramente la falta de concordancia entre la sanción y el comportamiento que motivó su aplicación y por ende la falta de razonabilidad.

En este contexto, la Corte Suprema tiene dicho que “...son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18, CN.), y las que expresan una falta de correspondencia

inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del reo como consecuencia de la comisión de aquel...”

Recordemos aquí el principio Non Bis in Ídem mencionado, donde hasta el Alto Tribunal estableció que en las penas se debe respetar el principio de razonabilidad impuesto por la Constitución Nacional.

Impugnar el gasto no es razonable y mucho menos respeta el principio de proporcionalidad.

El solo hecho que la impugnación del gasto no respete los principios básicos y necesarios lo hace digno de ser declarado inconstitucional. Como antecedente de ello está el tan mencionado fallo Mera Miguel Ángel, en donde se planteó una situación muy similar y se declaró la inconstitucionalidad de un artículo.

## **FUNCION DE LAS RETENCIONES**

Las retenciones y percepciones fueron creadas para adelantar el cobro del impuesto y así también como una forma de fiscalización de los tributos.

La administración busca nuevas formas de obtener recursos y el legislador puede arbitrar mecanismo que hagan efectivo el principio de contribución al sostenimientos de los gastos públicos. Se altera el esquema tradicional del impuesto dado que en vez de obtenerse los ingresos en un solo acto, se establecen una sucesión de vínculos mediante los cuales se lleva a cabo la recaudación y cuya finalidad es hacer efectivo el principio constitucional de contribución al sostenimiento de los gastos públicos en función a la capacidad contributiva.

El rol principal es recaudatorio y una forma de proveer recursos al estado en forma periódica.

Dino Jarach define a los agentes de retención/percepción como "...al lado del que es contribuyente por deuda propia existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley, sin que ellos verifiquen el hecho imponible, o sea, son responsables solidariamente de las obligaciones con los verdaderos deudores, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar mejor el cobro del impuesto....".

La ventaja fundamental que tienen los regímenes de retención es que se aprovecha el flujo financiero de la cobranza que efectúa cada sujeto.

Cuando en el año 1946 se agregó el actual art. 40 era una forma de controlar a los contribuyentes para que efectuaran las retenciones y así proveer de ingresos periódicos al fisco.

No es discutible que en su momento el legislador buscó proteger el erario público, impidiendo la deducción de ciertos pagos y así disminuir la evasión y adelantar el flujo de ingresos al Estado.

Con las modificaciones normativas y los avances tecnológicos que permiten un mayor control, el artículo en cuestión no tiene sentido y prescinde de la inicial intención del legislador.

La Administración Federal posee todas las herramientas legales necesarias para una adecuada fiscalización, verificación y recaudación de los tributos nacionales plasmadas en la ley 11.683 de procedimiento tributario. Además de ello, hoy posee otros medios que favorecen el control como sistemas de información, internet, la mayoría de los documentos comienzan a digitalizarse y permiten un cruce bastante amplio de información. En consecuencia, no necesita recurrir a este tipo de accionar.

El agente de retención es un responsable solidario del contribuyente de derecho pero no lo reemplaza en su totalidad. En algunos casos, el incumplimiento directamente no genera perjuicios a las arcas fiscales. Los proveedores a los que no se les realizó la retención, van a ingresar el impuesto completo sin la deducción de éstas. Si la recaudación fiscal no ha sufrido menoscabo y el organismo recaudador decide impugnar igualmente el gasto y se beneficia con el ingreso de un mayor impuesto, obtiene un recurso que no le corresponde.

El régimen sancionatorio al que se está expuesto es mucho más gravoso que en el caso de impuestos propios, tanto por las multas como por las penas que emanan de las distintas normas.

De por sí, la creación del art. 40 y la impugnación del gasto fue en su momento para aquellos casos en la administración no tenía otros medios para obtener el impuesto,

precisamente en los casos donde la acción del fisco había prescripto. No se debería pasar por alto el hecho que el legislador estableció que *podrá* ser impugnado el gasto, otorgando la facultad al fisco y no obligándolo a ese accionar. Tiene la oportunidad de evaluar la necesidad de realizarlo o no.

Pero si no ha prescripto y no hay agravio a la hacienda pública se perdió todo el sentido. Aun cuando haya prescripto es discutible ya que la administración tuvo un plazo más que razonable para actuar y expedirse contra el contribuyente principal.

En la actualidad, se efectúan exigencias en forma constante como actualización de domicilio, teléfono, mails, domicilio fiscal electrónico, información de cuentas bancarias, marcas en el padrón en caso que no se lo pueda ubicar al sujeto, en pocas palabras se tiene todos los datos necesarios para ubicar a los contribuyentes y el sistema informático que permite detectar inconsistencias.

No se debería trasladar la responsabilidad de la administración a los particulares ni hacerlos responsables por su ineficiencia.

La situación planteada empeora si se toma en cuenta que existe un contexto inflacionario que parece no ceder y no se toman los recaudos necesarios para las actualizaciones correspondientes.

Actuar como agente de retención no es neutral, tiene costos y a más pequeña la empresa el costo es proporcionalmente superior. Es por ello que normalmente se plantea el hecho de que sean las grandes empresas las encargadas de actuar como agentes de retención y no los pequeños contribuyentes como sucede en la actualidad.

Algunos doctrinarios sostienen que si el Estado impone cierta obligación de actuar como agente recaudador de este, e impone tan severas multas, debe poner los recursos

económicos para llevar adelante este cometido, o debe pagar por ese servicio, pero jamás se pueden imponer solamente cargas sin la contrapartida correspondiente.

En resumen, las retenciones buscan proveer ingresos periódicos al estado. No cumplir con esa obligación está sancionado en forma específica en la ley 11.683 y es más que suficiente. Sostener el art. 40 como una sanción adicional es desmesurado y exagerado. La realidad de hoy demuestra que ya no es un medio de control y mucho menos necesario.

### III. CONCLUSIONES

Actualmente, no realizar la retención de un gasto de acuerdo a la RG 830 de AFIP puede implicar ser sancionado con el art. 45 de la ley de procedimiento fiscal N° 11.683, la impugnación de dicho gasto en el balance impositivo por el art. 40 de la ley de impuesto a las ganancias N° 20.628 y en su debido caso la aplicación de las penas establecidas en la ley penal tributaria.

Sin importar el monto de la retención no realizada, la impugnación del gasto en el balance es completa aun cuando sea totalmente desproporcional la diferencia entre ambas.

La omisión de un deber como lo es la obligación de realizar una retención puede implicar tres tipos de sanciones de diferentes normas y un elevado costo monetario. Desvirtúa totalmente la realidad económica.

En los últimos tiempos, los profesionales de ciencias económicas estamos cada vez más alerta a ello porque llegado el caso, implicaría un aumento importante en la base imponible de nuestros clientes.

A lo largo de todo el trabajo hemos expuesto los motivos por los que se sostiene que la aplicación del art. 40 de la ley de ganancias desnaturaliza el propio impuesto, no toma en cuenta la real capacidad contributiva y viola los principios constitucionales tan necesarios para otorgar validez a los gravámenes.

No quedan dudas que la impugnación del gasto es una sanción creada en un contexto que actualmente no existe. Sería lógico entender que si el contexto se modificó, la ley debería haberse actualizado a la par.

No se encuentran casos en que pueda entenderse válido o justificar su aplicación. Se han creado medios específicos para sancionar o castigar al infractor y proteger al mismo tiempo la hacienda pública sin que sea necesario hacer uso de este recurso.

En base a todo lo explicado, se propone lo siguiente:

- Realizar una reforma tributaria donde se elimine el artículo 40 de la ley del impuesto a las ganancias, ya que con el transcurso del tiempo y la evolución de nuestro sistema tributario, se han desarrollado apropiados mecanismos sancionatorios para quienes incumplen con su obligación de retener.

Debido a que desde la entrada en vigencia de este artículo, la ley del impuesto a las ganancias ha recibido innumerables modificaciones y la eliminación no se realizó, planteamos las siguientes suplencias. Con el artículo firme y su aplicación frecuente, es necesario tomar medidas para evitar violentar los principios del derecho tributario.

- Limitar el artículo y esclarecer su uso. Para ello, principalmente modificar la letra del artículo y eliminar la palabra *podrá*, evitando así la discrecionalidad del fisco. En la actualidad es utilizado discrecionalmente, el artículo debe dar claridad indicando que se utilizará en cada caso en que se corrobore que no se haya realizado la retención. Que su uso no quede limitado a la decisión del agente fiscal que tome el caso.
- Incorporar un párrafo donde quede establecido que hacer uso de la impugnación veta la posibilidad de aplicar otras sanciones. Eliminando así la utilización de las sanciones específicas creadas por la ley de procedimiento fiscal.
- Establecer que la impugnación del gasto no será utilizada en el caso que se compruebe fehacientemente que el sujeto pasible de retención realizó el pago del impuesto de forma correspondiente. De lo contrario implicaría un enriquecimiento ilícito por parte del estado al haber obtenido la suma completa del impuesto. La retención es utilizada como forma de pago y si el impuesto se abonó en forma

total, es una diferencia cualitativa pero no cuantitativa. En aquellos casos solo será pasible de la multa por la omisión de actuar como agente de retención.

- Establecer un tope para poder lograr una correlatividad entre el incumplimiento y la sanción. Evitar que la pena sea desmedida en relación a la omisión, excediendo la capacidad contributiva del contribuyente. Este tope debe tener en cuenta la realidad económica del sujeto.

Éstas medidas implicarían un correcto uso del sistema tributario, respetando los principios de legalidad, razonabilidad, capacidad contributiva y proporcionalidad.

De igual manera, evitarían incurrir en elevados costos judiciales, estableciendo un panorama más justo y claro.

---

## BIBLIOGRAFIA

- De Soto, Raúl (2013): *La no deducibilidad de compras y gastos ante la ausencia de retenciones*, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XX.
- Dictamen 78/2001, DAL, 06/09/2001.
- Jurisprudencia, Estancia el Cherque, Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., 28/02/2013
- Jurisprudencia, Estancia el Cherque, Trib. Fiscal Nac., 27/06/2012
- Jurisprudencia, MDQ Le Sport S.A., Trib. Fiscal Nac., Sala B, 31/05/2011
- Jurisprudencia, MDQ Le Sport S.A., Cam. Nac. Con. Adm. Fed., 21/03/2013
- Olea, Marcelo E. (2015): *La omisión de actuar como agente de retención de ganancias faculta al fisco a impugnar el gasto como sanción*, Práctica y Actualidad Tributaria, Tomo XXII.
- Jurisprudencia, San Juan S.A., CSJN, 27/10/2015
- Jurisprudencia, Transeuropa Video Entertainment San Luis S.A., Trib. Fiscal Nac., 11/06/2004.
- Jurisprudencia, Moño Azul, CSJN, 15/04/1993.
- Jurisprudencia, Mera Miguel Ángel, CSJN, 19/03/2014.
- Jurisprudencia, Oleoducto Transandino, Cam. Nac. Cont. Adm. Fed, 10/02/2015.
- Jurisprudencia, Maquen S.A., Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., 12/06/2018.
- Jurisprudencia, Pupelis María Cristina, CSJN, 14/05/1991.
- Caranta, Martín, Cantisano Federico (2016): *La Impugnación del gasto al agente de retención que omitió actuar como tal es un castigo*, Doctrina Tributaria, Tomo XXXVI.
- Dra. Sabic Alejandra (2014): *Principios constitucionales aplicables a la materia tributaria*, Revista Jurídica Online