

EL VACÍO NORMATIVO EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS RELATIVO A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

CARLOS J. MANASSERO
FERNANDA BUIGUES
SARA ANA LOBOS

Departamento Académico
de Ciencias Sociales, Jurídicas y Económicas
Universidad Nacional de La Rioja

Palabras Clave:

*impuesto a las ganancias;
gasto necesario; deducción;
ganancia neta.*

Key Words:

*income tax, spending,
necessary, deduction, net
income.*

Resumen

En el Impuesto a las Ganancias, para determinar la ganancia sujeta a impuesto, de los ingresos gravados serán deducibles todos los gastos necesarios para obtener la ganancia o mantener y conservar la fuente productora.

No existe una norma que precise el concepto de "gasto necesario", lo que revela un notorio e importante vacío normativo.

Se propicia la sanción de una norma por medio de la cual se ponga fin al citado vacío y que considere que deben considerarse "necesarios" aquellos gastos que "hacen falta" o que "se consideran convenientes" para conseguir el fin determinado o para el desarrollo de las actividades que generan la

renta gravada por el impuesto. Asimismo, que la erogación que se realice no debe ser juzgada desde el punto de vista de la libertad del contribuyente en realizarla, sino por su relación con el propósito que se persigue, aún cuando alguien pueda calificarlas de prescindibles.

Abstracts

In the income tax to determine the gain subject to tax, the taxable income are deductible all necessary expenses for the gain or maintain and preserve the production source.

There is no legal rule to define the concept of expenditure required, which reveals a remarkable and important regulatory vacuum.

It encourages the enactment of a legislative provision by which finally put vacuum cited and which he recommends be considered "necessary" expenses that are "missing " or considered suitable for the particular purpose or for the development of activities that generate taxable income by the tax. Also, the expenditure that is made should not be judged from the point of view of freedom of the taxpayer in the transaction, but its relationship with the purpose intended, even if someone can qualify dispensable.

I.- INTRODUCCIÓN

Este trabajo forma parte de un interesante proyecto de investigación ejecutado en el seno de la Universidad Nacional de La Rioja, denominado "DESIGUALDAD FISCAL Y VACIOS NORMATIVOS EN EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS".

Tiene por finalidad analizar una circunstancia de suma trascendencia en la estructura y determinación del citado gravamen, cual es el concepto de gasto y su posibilidad de deducción en el impuesto. De la misma manera se analizarán algunos antecedentes jurisprudenciales generados con motivo de abusos cometidos por los contribuyentes o por controversias interpretativas



planteadas; paralelamente, se realizarán propuestas concretas para atender al vacío legal que se presenta en la normativa que rige el tributo.

El artículo 17 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, en adelante LIG, establece que, para la determinación de la ganancia neta, se restarán de la ganancia bruta, los gastos “necesarios” para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente que genera la ganancia gravada.

Por su parte el artículo 80 complementa esa definición al establecer que los gastos admitidos en la misma son los efectuados para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto.

Del juego armónico de estas disposiciones legales se desprende como apreciación general que, para determinar la ganancia sujeta a impuesto, de los ingresos gravados serán deducibles todos los gastos que cumplimenten tal condición (que sean necesarios), salvo que la ley expresamente disponga lo contrario para algunas situaciones en particular.

II.- CONCEPTO DE GASTO

Según el diccionario de la Real Academia Española, el término gasto es “acción de gastar”; y, el concepto de gastar es emplear el dinero en algo.

En un sentido económico se considera que los gastos son erogaciones de dinero, aunque no exclusivamente, que se efectúan con el fin de satisfacer una necesidad.

En general la contabilidad tradicional siempre hizo una diferenciación entre el concepto de gasto y costo.

Según Raimondi¹ pese a la carencia de una definición propiamente dicha, es dable inferir que la ley considera gasto a todo sacrificio económico, o disminución de riqueza experimentada por el sujeto a raíz de la obtención de ganancia gravada, o para poder obtenerla, y también para mantener la fuente. Ello incluye el costo de todo insumo material o inmaterial (salvo los

¹ Raimondi Carlos; Atchabahian Adolfo: “El Impuesto a las Ganancias”, página 216. Editorial Depalma. Buenos Aires 2000.



que hayan sido considerados en el cálculo de la ganancia bruta), las pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor derivadas de riesgos propios de cada actividad (incluso los gastos causados por la necesidad de delegar responsabilidades, y de mantener activos), así como el deterioro físico o económico sufrido por los bienes utilizados en la actividad o generados por ejercerla, como ocurre con los créditos cuando no se logra cobrarlos.

Según Fernández Luis Omar, como resumen, se puede decir que son gastos los rubros que reduzcan o mermen de algún modo el patrimonio y estén enderezados a obtener ganancias².

III.- REQUISITOS PARA QUE UN GASTO SEA DEDUCIBLE

El artículo 17 y 80 de la LIG, como ya señalamos, establecen el principio general aplicable en materia de deducción de gastos.

Armando Lorenzo³, por su parte, sostiene que el artículo 17 comienza a delinear el principio rector en materia de deducciones, al disponer que los gastos deducibles sean aquellos necesarios para obtener o, en su caso, mantener y conservar la fuente.

Respecto de los gastos es dable destacar las principales características que deben reunirse para que se admita su deducción en el tributo:

- ◆ Debe tratarse de un gasto “necesario” (aspecto al que nos referiremos en el apartado IV).
- ◆ Debe estar vinculado con la obtención de ganancias gravadas.
- ◆ Debe estar documentado (respaldado por comprobantes).
- ◆ Debe ser imputable al periodo fiscal que corresponda.

² Fernández, Luis Omar: “Impuesto a las Ganancias- Teoría, técnica y práctica”, página 326, 1ra Edición, Editorial La Ley.. Buenos Aires. 2005.

³ Lorenzo, Armando; Bechara, Fabián; Calcagno A. Gabriel; Cavalli M. Cesar; Edelstein M. Andrés: “Tratado del Impuesto a las Ganancias”, página 109, Editorial Errepar. Buenos Aires. 2003.



- ♦ Debe haberse retenido, de corresponder, el gravamen correspondiente (para evitar una eventual impugnación – art. 40 de la ley -)

En relación a este tema no podemos dejar de mencionar las disposiciones de la Ley N° 25.345⁴ de Prevención de la Evasión Fiscal -conocida como "Ley Antievasión" -, la cual establece una fuerte limitación a las transacciones en dinero en efectivo. En efecto, en su artículo 1º dispone que no surtirán efectos, entre partes ni frente a terceros, los pagos totales o parciales de sumas de dinero superiores a pesos mil (\$ 1.000) que no sean realizados mediante alguna de las siguientes modalidades de pago:

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

El artículo 2º, por su parte, expresa que los pagos que no sean efectuados de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1º, 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. Agrega, además, que en estos casos se aplicará el procedimiento establecido en el artículo 14 de la Ley de Procedimiento Fiscal y Administrativo.

Este conjunto de normas ha traído aparejado múltiples disputas entre la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) y los contribuyentes habiéndose generado – en fecha bastante reciente – importante jurisprudencia a favor de los últimos. En efecto, en la causa "Mera, Miguel Ángel c/DGI", del 19/03/2014, la Corte Suprema de Justicia de la Nación

⁴ Ley N° 25.345 (B.O 17/11/2000).

declaró la inconstitucionalidad del artículo 2° de la Ley 25.345 puntualizando, textualmente, lo siguiente:

"...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".

Es indudable 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."

IV.- ¿QUE DEBE ENTENDERSE POR GASTO NECESARIO?

Ante la inexistencia de una norma que, expresamente, permita brindar una respuesta a la pregunta planteada en este título, debemos realizar una serie de consideraciones o razonamientos para acercarnos al impreciso concepto establecido para la deducción. En efecto:

- ♦ Conforme con el diccionario de la lengua, "necesario" es lo opuesto a "voluntario" y "espontáneo", o sea cuando se obra sin libertad y por impulso de causas determinantes a las cuales es imposible sustraerse, faltar o resistir, porque inevitablemente ha de ser o suceder.
- ♦ Necesario, tiene además otra aceptación: sirve para señalar "lo que hace falta para un fin". Luego, deben considerarse "necesarios"



aquellos gastos que hacen falta para conseguir el fin determinado.

Por ello resulta trascendente señalar que, a los efectos de su calificación, ***la erogación no debe ser juzgada desde el punto de vista de la libertad del contribuyente en realizarla, sino por su relación con el propósito que se persigue; y si éste no pudo obtenerse sin hacer el gasto, es forzoso considerarlo necesario y, como tal, deducible.***⁵

Giuliani Fonrouge y Navarrine⁶ manifiestan que cuando el artículo 17 establece que se deducen los gastos necesarios que admite la ley, y los artículos 81 y siguientes los enuncian taxativamente, pareciera que el carácter de "necesidad" del gasto se sujeta sólo a los que la ley admite como tales.

Sin embargo, el concepto de "gasto necesario" es amplio y la procedencia de su deducción debe estar condicionada no sólo a encuadrarse en lo que taxativamente enuncia la ley, sino a todos aquellos gastos cuya finalidad económica les atribuye la condición de necesarios para obtener la ganancia gravada o para conservar y mantener la fuente productora del rendimiento.

No dudamos que, a menudo, para determinar si los gastos son (o no) necesarios para obtener ganancias gravadas o conservar y mantener su fuente productora, se puede presentar cierta incertidumbre.

Ello es así dado que, en última instancia, dependerá de la apreciación subjetiva realizada por los sujetos que lo evalúan. Aunque, sin lugar a dudas: ¿quién mejor que el sujeto que realiza la actividad económica para determinar la necesidad de realizar ciertos gastos para conservar la fuente de sus ingresos?

Lo señalado precedentemente plantea otro gran interrogante: ¿los funcionarios de la Administración Federal de Ingresos Públicos pueden

⁵ Dictamen 32/1979 (DAT), 29/08/1979, AFIP- Boletín 312 (12/1979), página 75.

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana; "El impuesto a las ganancias", página 163, Editorial Desalma. Buenos Aires. 1976.



decidir, por sí solos, si los gastos que dedujo el contribuyente cumplen con el principio consagrado en los artículos 17 y 80 de la LIG ?

Creemos, sin dudar, que la respuesta es negativa. Pensamos que tal poder de decisión no existe. De otra manera: el carácter "necesario" de un gasto debe ser determinado por el contribuyente y no por el fisco.

En este punto es importante citar a Giuliani Fonrouge y Navarrine quienes sostienen que el fisco, en cumplimiento de su obligación de defender al Estado, puede exigir - al decir de la Corte Suprema - que el contribuyente acredite el carácter de "necesario" .⁷

V.- DIFERENCIA ENTRE GASTO Y DEDUCCIÓN ADMITIDA

Enfocados en un aspecto estrictamente técnico-tributario podemos hacer, dentro de la ley del Impuesto a las Ganancias, una distinción de las erogaciones deducibles, identificándolas como "gastos necesarios" (a los que nos hemos estado refiriendo) y "deducciones admitidas". Estas últimas, que conforman "otro grupo" de conceptos deducibles, están contenidas en el artículo 81 de la LIG y a las que se conoce como "Deducciones Generales" (ejemplos: donaciones, gastos médicos, etc.) para distinguirlas de las contenidas en los artículos 82 a 87 de la LIG identificadas por el legislador como "Deducciones Especiales".

Las denominadas Deducciones Generales, entonces, no son consideradas gastos necesarios como los comprendidos en el artículo 80; sino que representan una categoría de erogaciones en las que el legislador ha dispuesto su deducción de la materia imponible, por conformar importes que afectan el valor patrimonial de ciertos bienes o de la empresa en su conjunto o bien desgravaciones por motivo de política fiscal.⁸

Podríamos clasificar estas deducciones como:

⁷ CSJN, "Cía. Ferrocarrilera de Petróleo" Fallos 279:247.

⁸ Jarach, Dino: "Finanzas Públicas y Derecho tributario", página 546, Editorial Abeledo Perrot ,3ra Edición .Buenos Aires. 2004



- ♦ Deducciones sin tope legal y
- ♦ Deducciones con tope (que puede ser fijo o variable)⁹

VI.- ALGUNOS ANTECEDENTES JURISPRUDENCIALES RELACIONADOS CON LA DEDUCCIÓN DE GASTOS

En este punto haremos referencia, brevemente, a algunos antecedentes jurisprudenciales que, según ya dijimos, han contribuido a poner en evidencia abusos de los contribuyentes o a esclarecer situaciones generadoras de controversias al momento de la deducción de determinados gastos. Nos referiremos a las sentencias recaídas en las causas "Editorial Dante Quintero S.A", Magdalena Ruiz Guiñazú y Carlos Alberto García Longe.

A.- "Editorial Dante Quintero S.A"

En esta causa, la sala D del Tribunal Fiscal de la Nación (26/11/1970) se expidió en relación a tres tipos de gastos, a saber:

- ♦ los relacionados con viajes de negocios al exterior a los que concurría con su esposa.
- ♦ los gastos de automotores; y
- ♦ gastos destinados a obsequios a clientes en ocasiones de festividades o en caso de concretarse algún negocio.

El Tribunal Fiscal revocó la determinación del fisco ya que en el caso de los viajes junto a su esposa, se demostró que era una práctica usual concurrir acompañado a los eventos a los que asistía. Los gastos de automotores no merecían reparos y sólo se atendía a la razonabilidad de los mismos (ya que en aquel momento no existían limitaciones legales para la deducción como las que contiene hoy el artículo 88 de la ley). Con respecto a los obsequios también se tuvo en cuenta el factor de la costumbre, aduciendo que "es

⁹Carlos J. Manassero y otros:" Impuesto a las Ganancias", página 231, 7ma edición Facultad de Ciencias Económicas Universidad Nacional de Córdoba. 2015



usual no solicitar recibo a las personas obsequiadas" y que resulta de muy difícil ponderación.

Al respecto consideró que:

"...la necesidad de los gastos deducidos no puede, de ningún modo, ser determinada por el Fisco, dado que tal análisis debe ser efectuado por el contribuyente, pues es de su exclusiva incumbencia. En consecuencia, los gastos en cuestión... no tienen más límite que el que pueda fijarse razonablemente en cada caso, no existiendo relación alguna entre ellos y los montos de venta, capital, salarios, etc., dependiente únicamente de las exigencias impuestas por la característica de cada gestión

Conforme con lo ya oportunamente expresado, en nuestra opinión, no existe motivo para apartarse de la decisión tomada por el tribunal, dado que sería muy peligroso que el Fisco - en cada caso - determine la necesidad del gasto, existiendo esta última cuando surja la vinculación entre el gasto y la actividad generadora de la renta gravada; de lo contrario el mismo no sería deducible.

B.- OTROS ANTECEDENTES MÁS RECIENTES

La sala D del Tribunal Fiscal ha resuelto en dos causas, que involucran a dos conocidas personas, y en las que se analizan algunas cuestiones que generalmente plantean controversias a la hora de deducir gastos, en las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias, por parte de los contribuyentes.

En ambos casos y ante determinaciones realizadas por el organismo fiscal se impugnaron gastos personales.

Para dimensionar claramente el contenido de las sentencias es preciso recordar, previamente, que el artículo 88, inciso a) de la ley, establece que no serán deducibles los gastos personales y de sustento del contribuyente y su familia.



En esta oportunidad se analizó la posibilidad de deducción, por parte del contribuyente, de gastos incurridos en Vestimenta-Maquillaje, Gastos Profesionales y Propinas al Personal Técnico sin comprobantes

Vestimenta-Maquillaje: Deducible

Para admitir su deducción el Tribunal Fiscal de la Nación expresó que si bien, en el presente caso se trata de una periodista radial, su constante exposición pública requiere de una adecuada vestimenta. Su participación en programas de televisión o de diversos actos en organizaciones periodísticas del país y del exterior y la concurrencia a sesiones de negocios, fiestas y reuniones sociales de las que debe tenerse en cuenta las modas, la ocasión y la variedad de vestimenta tornan necesaria la realización de dichos gastos.

Considera el mantenimiento de su imagen y apariencia como "partes integrantes de un capital puestos al servicio de su actividad".

En este punto coincidimos con la sentencia, en razón de que se trata de gastos cuya deducción no se encuentra restringida - por ninguna norma legal - y, sin dudas, "van más allá" del gasto personal relacionado a la vestimenta y apariencia habitual de la contribuyente.-

Gastos Profesionales y Propinas al Personal Técnico sin comprobantes: No deducible

El tribunal dijo: "...lo cierto es que la erogación responde más a las características de una liberalidad discrecional en la disposición de la renta, que a la hermenéutica del impuesto en cuanto exige cumplir los requisitos de mantener y conservar la fuente y de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, como condición para admitir la deducibilidad del gasto. No obstante, se reitera, la falta de



comprobantes fehacientes en respaldo de la salida del dinero, es la razón para confirmar el criterio del Fisco Nacional en la ocasión."

De acuerdo con lo definido anteriormente resaltamos el incumplimiento de algunos de los requisitos oportunamente señalados para la deducción de dichos gastos (tales como: como la necesidad del gasto y el respaldo de comprobantes pertinentes).

B.2. Carlos Alberto García Longe, Sala D –Tribunal Fiscal de la Nación, 5/3/2008,

En esta circunstancia se discutieron diversos gastos.

Servicios (luz, gas, teléfono, conexión al cable, etc.) del domicilio particular: No deducible

El Tribunal Fiscal confirma la impugnación de los gastos de luz, gas, teléfono, conexión al cable, Direct TV, etc. que corresponden al domicilio particular debido a que el mismo no se haya afectado a su actividad.

Bebidas y comidas: No deducibles

Los gastos fueron realizados en cercanía a su domicilio particular. Dicho domicilio no es el que utiliza para sus ensayos y los gastos no coinciden con actuaciones profesionales del cantautor. Se concluye que responden a sus consumos privados.

Sin embargo, se admitió la deducción de algunos de ellos que se los estimó vinculados a exhibiciones musicales del artista, por coincidir con las fechas de las mencionadas actuaciones.

Compra, alquiler y reparación de equipos

Se impugnaron determinados gastos por no estar facturados a nombre del contribuyente. El Tribunal estima procedente la deducción, inclusive, el que corresponde a la reposición de un micrófono destrozado teniendo presente "las excentricidades" del artista.



Hoteles, catering y pasajes

El fisco impugnó los gastos por no encontrarse a nombre del contribuyente. El Tribunal fiscal los aprueba tomando, también, como argumento que las fechas de las erogaciones coinciden con actuaciones del artista, tanto en el interior del país como el exterior y que los mismos resultan razonables.

Varios (comidas y otros)

Dentro de este rubro el Tribunal confirma el criterio del fisco de no admitir la deducción de algunos gastos (que el fisco no los aceptó ya que eran comprobantes no válidos como factura, sin nombre del cliente o a nombre de otra persona). El Tribunal determinó su improcedencia por no coincidir con alguna actuación del artista. Exceptúa 2 facturas que corresponden a "gastos en pintura y en librería" que coinciden con actuaciones del mismo.

Remises, fletes, carga y descarga y mensajería

También por estos conceptos se objetan gastos no emitidos a nombre del contribuyente y el Tribunal tomó el mismo criterio de admitir sólo aquellos que coincidían con actuaciones del artista y su elenco.

El Tribunal Fiscal confirmó parcialmente el ajuste practicado por AFIP, admitiendo como deducible algunos de estos conceptos erogados.

VII.- VACÍO NORMATIVO - CONCLUSIONES GENERALES - PROPUESTA

La determinación del impuesto a las ganancias surge de una declaración jurada de los ingresos obtenidos y de los gastos efectuados que, como expresamos a lo largo de este trabajo, son los necesarios para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y la fuente generadora de la renta.



Considerando que la deducción de los gastos está sujeta a los criterios adoptados por el contribuyente, pueden en ciertas ocasiones, diferir de la opinión del fisco.

Ante la inexistencia de una norma que precise el concepto de gasto necesario, lo que revela un notorio e importante vacío normativo, la jurisprudencia se ha ocupado en muchos casos de interpretar y decidir sobre esas diferencias, aclarando cuando un gasto resulta (o no) deducible y surgiendo un gran interrogante: ¿Dónde está el límite para que proceda la deducibilidad del gasto?

No existe una respuesta única, habrá que considerar cada situación en particular.

Por todo lo expuesto consideramos oportuna la sanción de una norma por medio de la cual se precise el alcance de la expresión "gasto necesario", la que deberá abarcar y comprender a los siguientes conceptos:

- ♦ Deben considerarse "necesarios" aquellos gastos que "hacen falta" para conseguir el fin determinado.
- ♦ La erogación que se realice no debe ser juzgada desde el punto de vista de la libertad del contribuyente en realizarla, sino por su relación con el propósito que se persigue; y, si éste no puede obtenerse sin hacer el gasto, es forzoso considerarlo necesario y, como tal, deducible.
- ♦ Los gastos resultan deducibles para determinar el Impuesto a las Ganancias si se consideran "convenientes" para el desarrollo de las actividades que generan la renta gravada por el impuesto, aun cuando alguien pueda calificarlos de prescindibles.

Cita de este artículo:

Manassero, Buigues y Lobos (2015). "El vacío normativo en el impuesto a las ganancias relativo ala deducción de gastos".
Revista OIKONOMOS [en línea] 15 de Octubre de 2014, Año 5, Vol. 2.
pp.11-24. Recuperado (Fecha de acceso), de
<http://oikonomos.unlar.edu.ar>

