



UNIVERSIDAD  
NACIONAL  
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

# DEDUCCIONES POLÉMICAS EN LA LEY DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Autores: Criollo Sarmiento, Martín Rolando  
Díaz, Mercedes del Carmen  
Fernández, Nicolás Alberto

Director: Meson, Viviana Silvia

**2016**

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

## PRÓLOGO

Esta monografía se realizó como trabajo final para la materia Seminario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Tucumán.

El impuesto a las ganancias en Argentina es un tributo en el que, tanto personas físicas como empresas, le pagan al Estado en función de los ingresos (neto de deducciones) que declaren haber tenido en el curso del año. Es un típico impuesto al ingreso.

El objeto del trabajo es analizar en líneas generales como a partir de algunos fallos se amplió el criterio en materia de deducción de gastos por parte del contribuyente. Es sabido que todo gasto necesario para obtener las ganancias gravadas resulta deducible del impuesto a las ganancias. Sin embargo, muchas veces el órgano recaudador en su afán recaudatorio a limitado este derecho del contribuyente, impugnando ciertos conceptos de gastos y realizando ajustes.

Agradecemos la colaboración de la Cra. Viviana Mesón, profesora de la cátedra de Teoría y técnica impositiva I, quien se puso a disposición en la investigación correspondiente.

# CAPÍTULO I

## Introducción al Impuesto a las ganancias

Sumario: 1.- Antecedentes del Impuesto a las Ganancias. 2.- Conceptos importantes. 3.- Aspectos importantes de la ley de Impuesto a las Ganancias. 4.- Gastos deducibles según la Ley del Impuesto a las Ganancias.

### 1.- Antecedentes del Impuesto a las Ganancias

Hasta fines del siglo 19 el estado nacional argentino solo recaudaba básicamente los gravámenes aduaneros en tanto las provincias sometían a imposición a la propiedad inmueble y a los consumos.

Debido a la consecuencia de la severa crisis financieras la nación estableció los llamados impuestos internos al consumo que se superpusieron a los existentes tributos provinciales generándose no pocos casos de múltiple imposición, para evitarlo se celebró un acuerdo entre la nación y las provincias en virtud de la cual la primera se haría cargo de la recaudación de estos tributos y su producido se distribuirá según pautas prefijadas.

Nuevamente como consecuencia de una severa crisis económica, la de la década de 1930, la nación establece con carácter transitorio un impuesto a la renta por un tiempo determinado que por obra de sucesivas prórrogas lleva ya más de seis décadas de vigencias.

La imposición a la Renta en la República Argentina empezó a tener vigencia a partir del año 1932; con modificaciones, por ley 11.586; ésta a su vez, fue sustituida por la ley 11682 al 30 de diciembre de 1932, con modificaciones varias hasta el año 1973.

A partir del 1° de enero de 1974, en reemplazo de la ley 11682, entro en vigor la ley 20628, sobre el impuesto a las ganancias, promulgada el 29 de diciembre de 1973, con varias modificaciones al paso del tiempo.

## 2.- Conceptos importantes

De conformidad con el artículo 1 de la constitución nacional, la Argentina adopta para su gobierno el sistema federal, lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominadas provincias que coexisten con el estado federal en un contexto de relaciones interestaduales.

El plexo de relaciones que pueden verificarse sobre el estado federal y las provincias son relaciones jurídico –políticas detalladas en cuatro tipos:

1. relaciones de subordinación: significa que el orden jurídico federal tiene prelación sobre los de órdenes provinciales, debiendo seguir las constituciones provinciales las pautas fundamentales fijadas en la constitución nacional, no pudiendo contener disposiciones contrarias las normas federales.
2. relaciones de participación: significa que las provincias se reservan el derecho a participar en la formación de la voluntad federal mediante su presencia en el senado integrado como representante de las provincias.
3. relaciones de exclusión: se patentiza en distintos ámbitos en los cuales a veces el estado central y otras las provincias tienen competencia exclusiva y excluyente no pudiendo interferirse recíprocamente.
4. relaciones de concurrencia: se dan tanto cuando el estado federal como los estados provinciales pueden ejercer atribuciones al mismo tiempo.

En materia tributaria encontramos tantas situaciones de exclusión cuanto de concurrencia. El estado en virtud de su poder de coerción crea impuestos con el fin de obtener recursos financieros.

“Los recursos de carácter tributario han sido clasificados tradicionalmente en tres grupos:

- a) impuestos: son aquellos con los que se financian los servicios públicos generales e indivisibles.
- b) tasas: con las que se retribuyen la prestación de servicios públicos individualizados y divisibles.
- c) contribuciones: atreves de las cuales se grava el mayor valor de los bienes inmuebles como consecuencia de la ejecución de una obra pública de fomento.”<sup>(1)</sup>

Ahora nos interesa conocer el concepto de renta o rédito, dicho concepto depende de lo que en realidad se considera como revelador de la capacidad contributiva, ósea de lo que se quiere gravar. No existe un concepto a priori que obligue al estado a ceñirse a él en el momento de crear un impuesto, solo existe un concepto normativo y éste podrá en la esfera científica ser objeto de crítica bajo diversos ángulos tales como su consistencia, su adecuación al principio de igualdad, etc.

“Las doctrinas económicas-financieras conocen diferentes conceptos de rentas a veces con leves variaciones. De entre ellas merecen señalarse tres teorías;

- A) teoría de la fuente: esta teoría asimila el concepto de renta al producto neto periódico –por lo menos potencialmente-de una fuente permanente deducidos los gastos necesarios para producirlos y para conservar intacta la fuente productiva , el fundamento de esta teoría

---

<sup>(1)</sup> MANFRINI, Adriana, Curso: Teoría y Técnica impositiva I, Facultad de Ciencias Económicas de la UNT, Apuntes de clases, (Tucumán, 2015).

esta en considerar como reveladora de la capacidad contributiva de un sujeto a la renta que obtiene periódicamente de manera que demuestre el grado de su capacidad económica normal ,excluyendo las ganancias ocasionales u eventuales que no fluyen regularmente al sujeto contribuyente.

- B) teoría del incremento patrimonial neto más el consumo; esta comprende en su alcance además de los productos periódicos de fuentes permanentes todos los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales, las llamadas todos los ingresos de ganancias del capital y las provenientes del juego, este concepto abarca también a los aumentos de patrimonios derivados de herencias, legados y donaciones.
- C) teoría de Irving Fisher; esta teoría define como renta al flujo de servicios que los bienes de propiedad de una persona le proporcionan en un determinado periodo, se trata pues; de la utilidad directa que los bienes proporcionan a su poseedor, ya se trate de bienes anteriormente en su poder o adquiridos en el periodo con el dinero obtenido en remuneración de bienes vendidos y servicios prestados a terceros.”<sup>(2)</sup>

De esta teoría surgen dos consecuencias fundamentales que motivan senda normas

- La primera consiste en que deben incluirse en el concepto de renta no solo los ingresos monetarios, sino también el goce de los bienes en poder del contribuyente como ser casa habitación, lugares de recreo, vehículos, etc.

---

<sup>(2)</sup> Ibidem.

- La segunda es que no se considera como rentas los montos ingresos y no destinado al consumo, sino al ahorro ya sea para consumo futuro o para inversión.

### 3.- Aspectos importantes de la ley de Impuesto a las Ganancias

“Según la ley de impuesto a la ganancia en su art 1 quedan sujeta al gravamen aquellas ganancias obtenidas por:

- 1- personas de existencia visibles
- 2- sucesiones indivisas
- 3- personas de existencia ideal”<sup>(3)</sup>

La noción jurídica de persona se encuentra contenida en el artículo 30 del código civil, que dice “son personas todos los entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones”. A su vez el artículo 31 distingue a dos especies de personas “la de existencia visibles o de una existencia ideal”

El concepto de hecho imponible es el conjunto de presupuesto facticos definidos por el legislador en la norma jurídica, que de verificarse en la realidad dan origen al nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho imponible es un hecho revelador de la capacidad contributiva o económica, las tres manifestaciones de capacidad contributiva están dadas por las rentas, el patrimonio y el consumo.

“El concepto de ganancia en legislación argentina está definido en el **Art. 2** de la ley; “A los efectos de esta ley son ganancias, sin perjuicio

---

<sup>(3)</sup> DIEZ, Gustavo E., LANGE, Patricia, Impuesto a las Ganancias, Editorial La Ley, 5ta. edición (Buenos Aires, 2009), pág. 107.

de lo dispuesto especialmente en cada categoría y aun cuando no se indiquen en ellas:

- A) Los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.
- B) Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior.
- C) Los resultados provenientes de la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, cuotas y participaciones sociales, títulos, bonos y demás valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.”<sup>(4)</sup>

El impuesto a la ganancia clasifica a las rentas en cuatro categorías a saber:

---

<sup>(4)</sup> Ibidem.

<b>Primera Categoría</b>	<b>Segunda Categoría</b>	<b>Tercera Categoría</b>	<b>Cuarta Categoría</b>
Art. 41 de la Ley	Art. 45 de la Ley	Art. 49 de la Ley	Art. 79 de la Ley
<b>Rentas del suelo.</b>	<b>Renta de capitales.</b>	<b>Renta de participación empresaria.</b>	<b>Renta del trabajo personal.</b>

#### 4.- Gastos deducibles según la Ley del Impuesto a las Ganancias

La deducción es el derecho que tiene el contribuyente de disminuir ciertos gastos a los ingresos acumulables definidos en el Art. 2 de la Ley para obtener la utilidad fiscal, dichas deducciones están mencionadas en la Ley del Impuesto a las Ganancias en los siguientes artículos:

**Art. 80 (consideraciones generales)** - “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma, 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 y 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.”<sup>(5)</sup>

---

<sup>(5)</sup> Art. 80, Ley del Impuesto a las Ganancias, N°20.628 (b.o. 31/12/1973).

**Art. 81 (deducciones admitidas)** - “De la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en esta ley, se podrá deducir:

a) Los **intereses de deudas**, sus respectivas actualizaciones y los gastos originados por la constitución, renovación y cancelación de las mismas.

En el caso de personas físicas y sucesiones indivisas... sólo resultarán deducibles los conceptos a que se refiere el párrafo anterior, cuando pueda demostrarse que los mismos se originen en deudas contraídas por la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas. No procederá deducción alguna cuando se trate de ganancias gravadas que, conforme a las disposiciones de esta ley, tributen el impuesto por vía de retención con carácter de pago único y definitivo.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, los sujetos indicados en el mismo podrán deducir el importe de los **intereses correspondientes a créditos hipotecarios** que les hubieren sido otorgados por la compra o la construcción de inmuebles destinados a casa habitación del contribuyente, o del causante en el caso de sucesiones indivisas, hasta la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000) anuales...

En el caso de sujetos comprendidos en el artículo 49, excluidas las entidades regidas por la Ley 21.526 y sus modificaciones, **los intereses de deudas** —con excepción de los originados en los préstamos comprendidos en el apartado 2 del inciso c) del artículo 93— contraídos con personas no residentes que los controlen,

según los criterios previstos en el artículo incorporado a continuación del artículo 15 de la presente ley, no serán deducibles del balance impositivo al que corresponda su imputación en la proporción correspondiente al monto del pasivo que los origina, existente al cierre del ejercicio, que exceda a dos (2) veces el importe del patrimonio neto a la misma fecha, debiéndose considerar como tal lo que al respecto defina la reglamentación...

b) Las sumas que pagan los asegurados por **seguros para casos de muerte**; en los seguros mixtos, excepto para los casos de seguros de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, sólo será deducible la parte de la prima que cubre el riesgo de muerte.

Fijase como importe máximo a deducir por los conceptos indicados en este inciso la suma de CUATRO CENTAVOS DE PESO (\$ 0,04) anuales, se trate o no de prima única. (Por RG (DGI) este importe fue fijado en \$996.23)

Los excedentes del importe máximo mencionado precedentemente serán deducibles en los años de vigencia del contrato de seguro posteriores al del pago, hasta cubrir el total abonado por el asegurado, teniendo en cuenta, para cada período fiscal, el referido límite máximo...

c) **Las donaciones** a los fiscos nacional, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales y a las instituciones, comprendidas en el inciso e) del artículo 20, realizadas en las condiciones que determine la reglamentación y

hasta el límite del cinco por ciento (5%) de la ganancia neta del ejercicio...

d) **Las contribuciones o descuentos para fondos de jubilaciones, retiros, pensiones o subsidios**, siempre que se destinen a cajas nacionales, provinciales o municipales...

f) **Las amortizaciones de los bienes inmateriales** que por sus características tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares;

g) Los descuentos obligatorios efectuados para **aportes para obras sociales** correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia.

Asimismo, serán deducibles los importes abonados en concepto de cuotas o abonos a instituciones que presten cobertura médico asistencial, correspondientes al contribuyente y a las personas que revistan para el mismo el carácter de cargas de familia. Dicha deducción no podrá superar el porcentaje sobre la ganancia neta que al efecto establezca el Poder Ejecutivo Nacional.

h) Los honorarios correspondientes a **los servicios de asistencia sanitaria, médica y paramédica...**

La deducción se admitirá siempre que se encuentre efectivamente facturada por el respectivo prestador del servicio y hasta un máximo del CUARENTA POR CIENTO (40%) del total de la facturación del período fiscal de que se trate y en la medida que el

importe a deducir por estos conceptos no supere el CINCO POR CIENTO (5,0%) de la ganancia neta del ejercicio.”<sup>(6)</sup>

**Art. 82 (deducciones especiales de las categorías)** – “De las ganancias de las categorías primera, segunda, tercera y cuarta, y con las limitaciones de esta ley, también se podrán deducir:

a) Los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias.

b) Las primas de seguros que cubran riesgos sobre bienes que produzcan ganancias.

c) Las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, como incendios, tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

d) Las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes, por empleados de los mismos, en cuanto no fuesen cubiertas por seguros o indemnizaciones.

e) Los gastos de movilidad, viáticos y otras compensaciones análogas en la suma reconocida por la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

f) Las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso, de acuerdo con lo que establecen los artículos

---

<sup>(6)</sup> Art. 81, Ibidem.

pertinentes, excepto las comprendidas en el inciso l) del artículo 88.

En los casos del inciso c) y d), el decreto reglamentario fijará la incidencia que en el costo del bien tendrán las deducciones efectuadas.”<sup>(7)</sup>

**Art. 83:** Amortización de inmuebles.

**Art. 84:** Amortización de bienes muebles.

**Art. 85:** Deducciones especiales de la primera categoría.

**Art. 86:** Deducciones especiales de la segunda categoría.

**Art. 87:** Deducciones especiales de la tercera categoría.

**Art. 88: (Deducciones no admitidas).** — No serán deducibles, sin distinción de categorías:

a) Los gastos personales y de sustento del contribuyente y de su familia, salvo lo dispuesto en los artículos 22 y 23.

b) Los intereses de los capitales invertidos por el dueño o socio de las empresas incluidas en el artículo 49, inciso b), como las sumas retiradas a cuenta de las ganancias o en calidad de sueldo y todo otro concepto que importe un retiro a cuenta de utilidades.

A los efectos del balance impositivo las sumas que se hubiesen deducido por los conceptos incluidos en el párrafo anterior, deberán adicionarse a la participación del dueño o socio a quien corresponda.

c) La remuneración o sueldo del cónyuge o pariente del contribuyente. Cuando se demuestre una efectiva prestación de servicios, se admitirá deducir la

---

<sup>(7)</sup> Art. 82, Ibidem.

remuneración abonada en la parte que no exceda a la retribución que usualmente se pague a terceros por la prestación de tales servicios, no pudiendo exceder a la abonada al empleado —no pariente— de mayor categoría, salvo disposición en contrario de la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA.

d) El impuesto de esta ley y cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos que no se exploten.

e) Las remuneraciones o sueldos que se abonen a miembros de directorios, consejos u otros organismos que actúen en el extranjero, y los honorarios y otras remuneraciones pagadas por asesoramiento técnico—financiero o de otra índole prestado desde el exterior, en los montos que excedan de los límites que al respecto fije la reglamentación.

f) Las sumas invertidas en la adquisición de bienes y en mejoras de carácter permanente y demás gastos vinculados con dichas operaciones, salvo los impuestos que graven la transmisión gratuita de bienes. Tales gastos integrarán el costo de los bienes a los efectos de esta ley.

g) Las utilidades del ejercicio que se destinen al aumento de capitales o a reservas de la empresa cuya deducción no se admite expresamente en esta ley.

h) La amortización de llave, marcas y activos similares.

i) Las donaciones no comprendidas en el artículo 81, inciso c), las prestaciones de alimentos, ni cualquier otro acto de liberalidad en dinero o en especie.

j) Los quebrantos netos provenientes de operaciones ilícitas.

k) Los beneficios que deben separar las sociedades para constituir el fondo de reserva legal.

l) Las amortizaciones y pérdidas por desuso a que se refiere el inciso f) del artículo 82 cuando se trate de automóviles, el alquiler de los mismos (incluidos los derivados de contratos de leasing) y los gastos de cualquier naturaleza originados por dichos bienes (reparación, mantenimiento, patente, seguro, combustible, etc.).

Lo dispuesto en este inciso no será de aplicación respecto de los automóviles cuya explotación constituya el objetivo principal de la actividad gravada (alquiler, taxis, remises, viajantes de comercio y similares).

De todo esto surge el procedimiento para obtener la Base Imponible a la cual se le aplicará la alícuota para poder determinar el Impuesto a las ganancias, se lo explica en el siguiente Art.:

**Art. 17** – “Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.

Para establecer la ganancia neta sujeta a impuesto se restarán del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones que autoriza el artículo 23.

En ningún caso serán deducibles los gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en este impuesto.”<sup>(8)</sup>

---

<sup>(8)</sup> Art. 17, Ibidem.

## CAPÍTULO II

### Deducciones en la primera, segunda y cuarta categoría

Sumario: 1.- Tratamiento fiscal de automotores en el Impuesto a las Ganancias. 2.- Gastos de “ropa y maquillaje”, “movilidad y viáticos”, “representación” y “sin comprobantes”. 3.- Gastos no relacionados con la actividad. 4.- Gastos necesarios para el desarrollo de la actividad.

#### 1.- Tratamiento fiscal de automotores en el Impuesto a las Ganancias

**El artículo 88** de la ley del Impuesto a las Ganancias establece las denominadas deducciones no admitidas y entre ellas, las establecidas en su inciso I) que regla que no serán deducibles.

Cabe destacar que la **Resolución General de la Administración Federal de Ingresos Públicos número 94** estableció como importe máximo para deducir en gastos de automóviles la suma anual por unidad de \$ 7.200. Esta norma reglamento el límite del mencionado **artículo 88 segundo párrafo**.

Por otra parte, sería importante señalar el concepto de **automóvil**, dado que no todo automotor lo es. A veces se suele someter a estos límites a rodados que no son considerados por la legislación de fondo como tal. Para esto debemos remitirnos al decreto reglamentario 149 de la ley 24.449 que establece que “son automóviles los automotores para el transporte de personas de hasta ocho plazas, excluido el conductor, con cuatro ruedas o más ruedas y los de tres ruedas que excedan los mil kilogramos de peso”.

Volviendo a los límites que establece el artículo 88 de la ley del Impuesto a las Ganancias, se pueden clasificar a los mismos de acuerdo a su naturaleza en dos grandes grupos:

1. **Costo de adquisición:** aquellos vinculados con la obtención de bien de uso, que puede consistir en un valor de compra o de producción. En todos los casos, comprende a todos los costos generados hasta el momento de su habilitación, es decir, hasta el momento en que el ente está en condiciones de usar dicho bien de uso.
2. **Costo de mantenimiento:** son aquellos vinculados con el normal funcionamiento del bien de uso y que según su naturaleza también se pueden clasificar en:
  - a. Combustibles.
  - b. Lubricantes.
  - c. Patentes.
  - d. Cambio de piezas.
  - e. Reparaciones.
  - f. Seguros.
  - g. Todo otro gasto de mantenimiento y / o funcionamiento.

“Los **gastos de mantenimiento** son las erogaciones realizadas para que el bien éste en condiciones apropiadas de uso, siempre que no constituyan un acrecentamiento del valor del mismo, pues en ese caso se trataría de una mejora”.<sup>(9)</sup>

---

<sup>(9)</sup> BAVERA, Josefina M., FRANKEL, Gustavo L., Ganancias de 1º, 2º y 4º, Editorial Errepar (Buenos Aires, febrero de 2007), Passim.

Es importante distinguir entre unos y otros, dado que los primeros (costo de adquisición) tienen un límite anual de \$ 4.000 para su deducción fiscal vía amortización en el impuesto de marras. Esto se debe a que los automóviles se amortizan en 5 años, y considerando el tope de \$ 20.000, la amortización impositiva deducible es el valor mencionado.

En cuanto al segundo tope, el límite está dado por lo que establecen las normas reglamentarias de AFIP, la cuales establecieron un importe máximo a deducir de \$ 7.200 anuales por unidad.

Es importante destacar la diferencia entre reparación ordinaria y mejora, dado que ciertos gastos más que reparaciones son mejora y por ende se deben activar y, en consecuencia, amortizar. La diferencia fundamental entre ambos conceptos radica en que las mejoras deben significar un acrecentamiento del valor del automóvil, este mayor valor puede fundarse en:

1. Incremento de la vida útil del bien de uso.
2. Incremento de la capacidad de uso (por ejemplo, mayor velocidad).
3. O ambas.

Los acrecentamientos del valor del bien de uso que sean tratados como gasto en el ejercicio fiscal en que se realizan, son susceptibles de ser impugnados por el fisco y ser ajustados dado que no son gastos ordinarios sino mejoras que deben activarse. Estos gastos en mejoras deben ser significativos y de hecho las mejoras siempre lo son. La ley del Impuesto a las Ganancias para inmuebles establece que las mejoras deben amortizarse en el plazo de vida útil restante del bien de uso, contado desde el momento de la habilitación de la respectiva mejora. Pero en el caso de los automóviles debido a su plazo de vida acotado, sería ilógico pensar que si el bien cumple su vida

útil justo el año en que se realiza la mejora, todo deba imputarse a resultados vía amortización, si es que la mejora incrementa los años de vida útil. En este caso lo razonable sería estimar en cuanto se incrementa la vida útil del bien y amortizarse en función ese plazo. Pero ¿Qué sucedería en el caso de que se realice una mejora en un bien que cuya vida útil ya ha expirado? En este caso lo lógico sería analizar en cuanto incrementa de manera estimativa la mejora la vida útil del bien y amortizarse en función de ese plazo. El criterio sigue siendo el mismo.

La ley del impuesto a las ganancias establece una serie de normas referentes a la primera categoría en cuanto a cuando debe considerarse un trabajo realizado sobre un inmueble como mejora. Si bien estas normas no se aplican a automóviles, se pueden tomar como pauta de referencia a fin de tomar decisiones correctas en cuanto al tratamiento fiscal a darle a ciertos gastos relacionados con los automóviles. La ley presume que para inmuebles son mejoras cuando su importe, en el ejercicio de su habilitación, supere el 20% del valor residual, según lo establece el decreto reglamentario en su artículo 147. Esta pauta se puede tomar como marco de referencia.

Esta limitación rige para las cuatro categorías de ganancias, sin excepción alguna.

### **Excepciones a al límite del gasto de automóviles**

La ley consagra dos excepciones para el límite de los gastos de automóviles, por un lado, tenemos los automóviles que constituyen bienes de cambio y por otro lado tenemos aquellas actividades donde el automóvil constituya el objeto principal de explotación, donde las actividades más comunes son las empresas de taxis y remises.

### **Adquisición de autos parcialmente afectados a la actividad gravada**

En el supuesto caso de que el automóvil se afecte al ejercicio de la actividad gravada del sujeto, en principio este gasto sería deducible, siempre y cuando haya una verdadera afectación. Aunque la afectación no tiene que ser de un 100% ya que puede ser menor, es decir, el automóvil se puede usar para cuestiones personales (uso particular) y para desarrollar tareas relacionadas con la actividad gravada (por ejemplo, visitar clientes). En este caso se debe estimarse anualmente que porcentaje durante el año se afectó el automóvil a actividades personales y que porcentaje se afectó a actividades gravadas. En esta última proporción serán deducibles. O sea, debe aplicarse el porcentaje en que el automóvil está afectado a la actividad gravada a los gastos de mantenimiento o amortización anual, luego al valor así obtenido compararlo con los límites. Hay que tener en cuenta que los gastos deducibles serían: a) los gastos de mantenimiento hasta el límite de \$ 7.200 (si el auto se afecta en un 100%) y b) amortización (hasta el límite de \$ 4.000 si el auto se encuentra afectado en un 100% a la actividad gravada). Estos límites son anuales y se considera para cada auto afectado a la actividad. Vuelvo a recordar que en el caso del automóvil el valor de la amortización surge: costo computable para la amortización impositiva límite es \$ 20.000, la vida útil estimada es de 4 años, por ende, el valor impositivo anual a deducir es \$ 4.000).

### **Automotores en la renta de los empleados en relación de dependencia**

La resolución 2.437 el Régimen de Retención del Impuesto a las Ganancias sobre Rentas del Trabajo del Personal en Relación de Dependencia, estableció conceptos de gastos específicos que se pueden deducir de la ganancia bruta a los fines de determinar la ganancia neta y luego la ganancia neta sujeta al impuesto que es la que constituye la base imponible del tributo a los fines de calcular la retención mensual. Sin embargo y pese a que hay conceptos específicos para deducir, para aquellos que se están dado de alta en el impuesto por obtener otras ganancias no sólo las provenientes

de su trabajo en relación de dependencia, pueden deducirse los gastos del automotor siempre y cuando estén relacionados con su actividad gravada, aún la relacionada con su trabajo en relación de dependencia. Un caso típico es aquellos empleados que usan su coche particular para visitar clientes y este gasto nos es reembolsado por la empresa. En este caso tendría que estimar la proporción en que el automóvil está afectado a actividades gravadas y deducir esa proporción, pero considerando los límites de deducción de este tipo de gasto. Pero hay que dejar en claro que no se lo pueden deducir a los fines de tributar una menor retención dado que los conceptos deducibles están claramente estipulados en la resolución, pero sí pueden deducirlos en su declaración jurada anual si están dado de alta en el impuesto a los fines de tributar una menor ganancia. Todo ello está contemplado en el Dictamen de la Asesoría Técnica (DAT) 69/2007, que establece en líneas generales que los trabajadores bajo relación de dependencia que posean gastos por uso y mantenimiento de su vehículo afectado totalmente a la actividad gravada, podrán deducirlos con los límites del Impuesto a las Ganancias. Por otra parte, establece que estos gastos al no estar contemplados en el régimen retentivo de su empleador, deberá el contribuyente inscribirse en el gravamen para su efectiva deducción.

### **Automotores en reembolsos de gastos que pertenecen a terceros**

“Una situación controvertida se plantea respecto del reembolso de gastos pertenecientes a otros sujetos, ajenos a la relación jurídica tributaria principal, el caso típico es el de los vendedores que utilizan su propio automóvil y los gastos que estos generan son reembolsados por la compañía. Por un lado, tenemos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación que entendieron que el límite a la deducción... se refiere exclusivamente a automóviles que sean propiedad del contribuyente, y no a los que pertenezcan a otros sujetos... Si el legislador pretendió limitar la deducción de gastos de automóviles en sentido amplio, hubiera empleado una terminología más precisa”. Esto quiere decir

que los coches sujetos al límite deben ser los que sean propiedad del ente (persona física o jurídica) que tributa el impuesto. Sin embargo, no todos suelen aplicar este criterio dado que, si bien el Tribunal Fiscal de la Nación entiende interpretando la ley que, si el legislador hubiera querido que todos los gastos de automóviles estén sujetos al límite, los hubiera previsto expresamente, en la práctica podemos decir que ello sólo es un criterio para interpretarla dado que desde otra perspectiva el legislador tampoco se refirió taxativamente a los automóviles de propiedad del contribuyente. Además, supongamos el caso de un coche prestado a un contribuyente, este podría generar todo tipo de gastos de mantenimientos que siguiendo el criterio del Tribunal Fiscal de la Nación establecidos en dichas causas serían plenamente deducibles, tan sólo por no ser propiedad del sujeto. Además, la ley apunta a restringir este tipo de gasto para evitar el abuso, razón por la cual el legislador ha intentado establecer un límite razonable a este tipo de gasto en particular, razón por la cual el abuso (elusión) que podría generarse con un automóvil propio también podría hacerse con un automóvil de un tercero. En consecuencia, el criterio que adopta el Tribunal Fiscal de la Nación en dicho fallo, porque pienso que el legislador contemplo esta limitación a todo automotor, sea o no propiedad del contribuyente, por eso fijo pautas generales y no específico nada respecto de la titularidad de los automóviles, sino todo lo contrario, la enuncio de manera general para que todos los casos queden contemplados. No por nada es una cuestión aún pese a algunos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación controvertida dado que hay empresas que sí los ajustan al límite mientras que otras no lo hacen. El riesgo fiscal de la decisión que se adopte dependerá de la incidencia que tenga este tipo de gasto en el impuesto determinado, más allá que lo correcto a mi opinión sería ajustarlos.”<sup>(10)</sup>

---

<sup>(10)</sup> Ibidem, pág. 254.

En conclusión, el Impuesto a las Ganancias estableció parámetros que según la letra de ley están dirigidos a todos los automotores sin distinción en cuanto a la titularidad o no del sujeto pasivo del impuesto, pero sin embargo no siempre se sigue este criterio y aún hay fallos del Tribunal Fiscal aboliendo esta postura. Por otro lado, los parámetros monetarios que la ley estableció hoy están prácticamente desactualizados y más aun considerando la desvalorización de la moneda en estos últimos años.

## 2. Gastos de “ropa y maquillaje”, “movilidad y viáticos”, “representación” y “sin comprobantes”

La Administración Federal de Ingresos Públicos determinó el impuesto a las ganancias a la periodista “**Ruiz Guiñazu, María Magdalena**”, al cuestionar las deducciones que efectuó en concepto de gastos de indumentaria, maquillaje, restaurantes, obsequios, profesionales y propinas al personal técnico.

“Los aspectos a analizar en el caso de autos han quedado circunscriptos a dos grupos de gastos que el organismo recaudador considera no admisibles para liquidar el impuesto, en tanto la actora sostiene que se trata de erogaciones efectuadas para “obtener, mantener y conservar ganancias gravadas”, por lo que debe permitirse su deducción de los ingresos alcanzados por el tributo. Los dos grupos de gastos de los que se da cuenta son aquellos referidos a: 1) los que están respaldados por comprobantes y 2) los que no disponen de ese soporte documental. Los primeros conciernen a los conceptos “Ropa”, “Maquillaje”, y “Restaurantes y Obsequios”. En tanto no existe respaldo instrumental para los conceptos “Gastos Profesionales”, y “Propinas al Personal Técnico”.”(11)

---

<sup>(11)</sup> Consulta en Internet: [www.mrconsultores.com.ar](http://www.mrconsultores.com.ar) (05/03/2008)

No deja lugar a dudas de que el criterio prevalente es que cuando los gastos hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas, se trate o no de aquellos conceptos deducibles con carácter general o con carácter especial y en tanto no se verifique alguno de los casos no admitidos a que se refiere el art. 88 o resulten aplicables las limitaciones que la misma ley prevé, la deducción de tales gastos es procedente en todas las categorías por responder a la idiosincrasia del impuesto a la renta neta, sin que el organismo recaudador se encuentre autorizado a trabar el cómputo so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto, asignado por el contribuyente. En el caso de autos, la única y exclusiva razón esgrimida por la inspección actuante y luego compartida por la superioridad para impugnar determinados gastos, no es otra que considerarlos "No Vinculados a su Renta".

Corresponde analizar la deducción de los conceptos anteriormente mencionados:

1. GASTOS RESPALDADOS CON COMPROBANTES:

- En el concepto de **“Ropa”**, le asiste razón a la apelante cuando pretende deducir el costo de la indumentaria que requiere su constante exposición pública, no ya con relación a las emisiones radiales del programa a su cargo "Magdalena Tempranísimo", sino a la actividad adicional que supone su participación en programas de televisión o en actos de organizaciones periodísticas del país y del exterior, de las que es miembro, sin perder de vista las exigencias que, en cuanto a moda, ocasión y variedad en la vestimenta, requieren las sesiones de negocios y las fiestas y reuniones sociales a través de las cuales se manifiesta la imagen y apariencia de la Sra. Ruiz Guiñazu, como partes integrantes de un capital profesional puesto al servicio de su actividad. También abona este criterio, el hecho que se trata de un concepto cuya deducción no se encuentra restringida por ninguna disposición legal;

que excede el alcance de gasto personal a que se refiere el inc. a) del art. 88

- En cuanto al concepto "**Maquillaje**" que también incluye los gastos en peluquería, son válidas íntegramente las mismas consideraciones expuestas respecto del concepto ropa, por lo que también su cómputo como gasto es admisible.
- Los gastos efectuados en "Restoranes", exhiben comidas simultáneas poco frecuentes de varias personas, lo que sugiere reuniones de trabajo y/o de negocios más que agasajos a título personal o gastos de sustento del contribuyente y de su familia. En consecuencia, la tipificación de estos gastos encuadra en el rubro "**movilidad y viáticos**" (art. 82, inc. e) de la ley del IG, sobre deducciones especiales), debiendo quedar limitada su deducción a las sumas reconocidas por la DGI, aspecto sobre el cual el ente no ha dicho nada, salvo que se trate de los viajantes de comercio, lo que no es aplicable al caso.
- En cuanto a los "Obsequios" la señora Ruiz Guiñazu los relaciona con los "**gastos de representación**" (son aquellos desembolsos a realizar a favor de los clientes destinados a presentar una imagen que le permita mantener o mejorar su posición de mercado, estos gastos pueden ser: obsequios y agasajos a clientes), el Fisco Nacional ha sostenido que se trata de una de las deducciones especiales inherentes a la tercera categoría de rentas y que no tendrían derechos a deducir suma alguna. La ley no contiene ninguna disposición que impida a quienes perciben rentas de la cuarta categoría, deducir los "gastos de representación". El hecho de figurar en la ley como deducción especial de la tercera categoría, no implica que se trate de una exclusividad de esa categoría.

## 2. GASTOS NO RESPALDADOS CON COMPROBANTES:

- Los "Gastos Profesionales" y las "Propinas al Personal Técnico". En ambos casos, **la falta de elementos instrumentales para probar la erogación**, conspira contra la admisibilidad de su deducción, 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.

(Fallo Ruiz Guiñazu, María Magdalena – TFN – Sala D – 05/03/2008).

### 3.- Gastos no relacionados con la actividad

En el caso del periodista "**Gelblung, Samuel**", en cuanto a las impugnaciones relativas al impuesto a las ganancias, el organismo jurisdiccional estimó que éstas se encontraban dirigidas a dos tipos de gastos efectuados por el recurrente: (i) los que carecían de comprobantes respaldatorios y (ii) los que, aun contando con los comprobantes correspondientes, se consideraron no relacionados con su actividad y, por lo tanto, no deducibles en el impuesto a las ganancias por no ser necesarios para obtener, mantener y conservar rentas gravadas.

En relación con estos últimos, sostuvo que la sola enumeración de las erogaciones impugnadas demostraba en forma evidente su falta de correspondencia con la actividad desarrollada por el recurrente, puesto que no existía relación entre la realización de un programa periodístico de televisión - la fuente de ganancias del apelante- y la naturaleza de las erogaciones impugnadas, sin perjuicio de señalar además que muchas de ellas respondían a productos y/o servicios prestados a su cónyuge e hijos. Agregó a su vez, que

tampoco el recurrente había acreditado en sede administrativa ni ante el tribunal fiscal la invocada necesidad de tales erogaciones para mantener su imagen, que justificara su deducción. Y añadió que aquél dirigía su recurso en forma exclusiva a sostener la deducibilidad de los gastos incurridos para la conservación de su "imagen" personal -en concreto, el uso de determinado estilo de vestimenta- pero no había ofrecido prueba alguna a fin de acreditar fehacientemente que esos gastos identificados en forma global como "indumentaria" correspondieran en realidad a vestimenta efectivamente utilizada por él para la emisión de su programa televisivo y no -como en el caso de otros gastos deducidos- de prendas para uso de los integrantes de su familia.

En lo atinente a los gastos relacionados con la actividad pero que fueron impugnados en razón de carecer de comprobantes respaldatorios, juzgó que el tipo de tareas en cuya retribución se asentaban, eran más propias de la producción de un programa que de quien sólo se dedicaba a su conducción, no habiendo el apelante intentado demostrar que se tratara de un adelanto reembolsado por la productora.

(Gelblung, Samuel – CNFED. CON. ADM. – Sala IV - 14/02/2012).

#### 4.- Gastos necesarios para el desarrollo de la actividad

En el fallo **Truco, Pedro Agustín c/DGI**, la Sala IV de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal recordó al fisco que la deducción de los gastos es siempre procedente, en tanto no sean expresamente excluidos por la ley, cuando hayan sido realizados con el propósito de mantener y conservar la fuente, u obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas.

Los gastos referidos a amortización del inmueble y de servicio de gas efectuados por un profesional resultan deducibles del Impuesto a las Ganancias, pues constituyen gastos necesarios para el mantenimiento del

estudio en donde aquel desarrolla su actividad, habiéndose acompañado los respectivos comprobantes, y que los gastos incurridos por un profesional en telefonía móvil, resulta razonable, teniendo en cuenta que el ejercicio de su actividad requiere el uso de telefonía celular.

La AFIP apeló y dijo que no se observaba una relación de causalidad entre los gastos y la renta gravada que posibilite vincular a éstos con la finalidad de obtener, mantener y conservar dicha renta. Es decir, no se probó la necesidad del gasto. El organismo criticó la admisión de la deducción de los gastos en telefonía celular, y consideró que la resolución del Tribunal Fiscal fue arbitraria, ya que no se trataba de gastos de teléfono de una línea fija de su oficina sino de un celular a su nombre del cual jamás acreditó exclusividad para el ejercicio de su actividad profesional. Por lo tanto, sostuvo que no se trataba de un gasto ineludible para obtener la ganancia gravada, como tampoco era de uso exclusivo para tal fin.

“Al analizarse puntualmente la impugnación de los gastos, se consideró que el organismo fiscal no había tomado en cuenta el porcentaje de amortización sobre el inmueble donde desarrollaba su actividad la actora, por lo que correspondía la aplicación del art. 83 de la ley del tributo en cuanto admitía la deducción general del 2% anual sobre el costo del edificio o construcción o sobre la parte del valor de adquisición teniendo en cuenta la relación existente entre el avalúo fiscal o el justiprecio practicado al efecto. Por lo tanto, correspondía su deducción, En cuanto a los gastos referidos al servicio de Metro gas, atribuido al domicilio donde realizaba su actividad, correspondía también su deducción conforme a los comprobantes acompañados en autos, Respecto a los gastos incurridos en telefonía celular, los consideró razonables puesto que su actividad profesional requería el uso frecuente del teléfono móvil. Sin embargo, al no haber acreditado que se tratara de una línea exclusiva admitió la deducción en un 50% del gasto en función de lo significativo de los importes que surgían de la documentación

acompañada y de donde surgía la titularidad de la línea a nombre de la recurrente.”<sup>(12)</sup>

Contra dicha resolución, la representación fiscal interpuso recurso de apelación, expresando agravios, en líneas generales, manifiesta que la resolución apelada se aparta del ordenamiento jurídico vigente, tornándola en una sentencia errónea y arbitraria.

Asimismo, se agravia sobre la base de las siguientes consideraciones:

- a) Sostiene que el contribuyente no aportó las pruebas acompañadas ante el Tribunal Fiscal en sede administrativa, ya que no produjo su descargo frente a la vista conferida, vulnerándose el artículo 166 de la ley 11.683 que establece que “no se podrá ofrecer la prueba que no hubiere sido ofrecida en el correspondiente procedimiento ante la AFIP, excepción de la prueba sobre hechos nuevos o la necesaria para reputa” el resultado de medidas para mejor proveer dispuestas en sede administrativa”.
- b) No se observa una relación de causalidad entre los gastos y la renta gravada que posibilite vincular a estos con la finalidad de obtener, mantener y conservar dicha renta, no se probó la necesidad del gasto

La limitación del ofrecimiento de prueba a la sola etapa del procedimiento de impugnación implica un cercenamiento a los tribunales (sea el administrativo como el judicial) de su atribución esencial de resolver los conflictos llegando a la verdad de los hechos. Que ello ha de llevar a la conclusión que lo previsto en el artículo 166 en su texto según la ley 11.683, no puede impedir al particular ofrecer ante el Tribunal Fiscal la prueba que

---

<sup>(12)</sup> Consultas en base de internet: [www.elcronista.com.ar](http://www.elcronista.com.ar) (04/03/2014).

haga a su derecho dado que la limitación expuesta contraría expresas garantías constitucionales.

La regla general para la deducción de los gastos está contenida en los artículos 17 y 80 de la ley del tributo. El primero de ellos dispone: “Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga”.

Por su parte, el artículo 80 establece: “Los gastos cuya deducción admite esta ley, con las restricciones expresas contenidas en la misma 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”.

Es decir, hace a la estructura del impuesto a las ganancias establecer la forma y oportunidad de la deducción de los gastos para así obtener la ganancia.

Por otro lado, el artículo 81 enumera una serie de conceptos deducibles con carácter general y el artículo 82 lo hace respecto de las deducciones especiales que se admitirán sobre cuatro categorías de ganancias, con las limitaciones previstas en la ley. Los artículos 85, 86 y 87 especifican cuáles son las deducciones especiales admitidas para la primera, segunda y tercera categorías, respectivamente, pero la ley nada dice en particular sobre las rentas de cuarta categoría. La ley del tributo también detalla en forma expresa en su artículo 88 una serie de gastos cuya deducción no será permitida, cualquiera sea la categoría de que se trate.

Que el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ya que sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario la flexibilidad que precisa el manejo de su

negocio y que hace que muchos de los gastos que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en que se ha incurrido. En efecto, el control no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia juzgando discrecionalmente la buena administración de la empresa de que se trata.

Por tal motivo, la deducción de los gastos necesarios para obtener la ganancia o para mantener y conservar la fuente no exige otro recaudo que la comprobación de orden teleológico, respecto a que la erogación, está destinada a fin de lograr la ganancia o mantener y conservar la fuente de dicha ganancia.

(Trucco, Pedro Agustín – CAM. NAC. CONT. ADM. FED. – Sala IV – 18/06/2013).

## CAPÍTULO III

### Deducciones en la tercera categoría

Sumario: 1.- Gastos por liberación de recurso humano. 2.- Donaciones. 3.- Gastos sin respaldo de documentos. 4.- Gastos con responsables Monotributistas. 5.- Diferencia de criterios en la imputación de los gastos. 6.- Deducciones por malos créditos. 7.- Vida útil en las amortizaciones. 8.- Deducciones por intereses y diferencia de cambio relacionados con el pasivo. 9.- Deducción por incentivos.

#### 1.- Gastos por liberación de recursos humanos

La sala B de la cámara federal de Apelaciones de rosario confirmó la sentencia de primera instancia que hizo lugar a la demandada deducida contra la DGI, tendiente a obtener la devolución de \$12.197.055 abonada por **Roque Vasalli S.A** en virtud de haberse admitido como gasto deducible el monto que esta empresa pago en calidad de rescate para lograr la liberación de su presidente que fuere sometido a un secuestro extorsivo, bajo amenaza de muerte.

Se debe conocer la naturaleza del tributo a través de su estructura general para entender el fallo previamente mencionado. Según el art 1 y 2 de la ley 20.628 son consideradas ganancias derivadas de fuentes argentinas a “los rendimientos, rentas o enriquecimientos derivados de la realización a título oneroso de cualquier acto o actividad habitual o no “y “las provenientes de juegos de azar, de apuestas, concursos o competencias deportivas, artísticas o de cualquier otra naturaleza, cuando no estén alcanzada por la ley del impuesto a los premios de determinados juegos y concursos”. Dichas ganancias deben cumplir con los requisitos de periodicidad, permanencia de la fuente y explotación de esta.

“En lo que respecta a la determinación de la ganancia neta el artículo 17 de la ley establece con carácter general se podrá deducir los “gastos necesarios” para obtenerlas o, en su caso mantener y conservar la fuente. Sin embargo, el artículo 88 inc. C y D admiten dos excepciones que no constituyen gastos necesarios, el primero de ellos se refiere a la detracción de las pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias como incendios, y tempestades u otros accidentes o siniestros, en cuanto no fueran cubiertos por seguros o indemnizaciones. El inc. D se refiere a las pérdidas debidamente comprobadas, a juicio de la dirección, originadas por delitos cometidos contra los bienes de explotación de los contribuyentes por empleados de los mismos, en cuanto no fueran cubiertos por seguros e indemnizaciones.”<sup>(13)</sup>

De estas normas nos interesa el caso planteado en el art 88 inc. C para admitir la deducción del importe abonado por la empresa para rescatar a su presidente del secuestro extorsivo al cual estaba sometido. Cuando la ley 20.628 se refiere a pérdidas extraordinarias sufridas por caso fortuito o fuerza mayor en los bienes que producen ganancias, no deben entenderse esta última expresión limitadas a los objetos materiales- bienes propiamente dichos- en un sentido estricto (inmuebles, instalaciones, maquinarias, materias primas, etc.). Económicamente hablando, tal como corresponde según la regla de interpretación del art 11 de la ley 11.683, quedan igualmente comprendidos en el concepto de “bien” los objetos inmateriales (acción del trabajo, prestación del servicio).

En conclusión, cuando la norma menciona expresamente a los bienes que producen ganancias, la determinación de estos debe hacerse dentro del proceso productivo que se cumple en toda empresa industrial o comercial, y en él los factores de producción son: elemento material (capital fijo y circulante) y el elemento humano (trabajo: directivo, ejecutivo, empleados y obreros). De

---

<sup>(13)</sup> Consultas en base de Internet: [www.lossalierisdejarach.com.ar](http://www.lossalierisdejarach.com.ar) (13/05/1982).

la conjunción de estos elementos surgen la renta y si de acuerdo con la norma resulta deducible las pérdidas extraordinarias –en sentido económico es posible insertar los originados en los factores humanos de la producción, en conclusión, no parece dudoso que la suma pagada por la actora para rescatar a su presidente del secuestro al que fue sometido puede ser deducida de la ganancia bruta de la empresa en la determinación del beneficio neto.

(Roque Vasalli S.A. – CSJN – 13/05/1982).

## 2.- Donaciones

La donación es el acto que consiste en dar fondos u otros bienes materiales, generalmente por razones de caridad.

La ley del Impuesto a las Ganancias dispone que podrán deducirse, hasta el límite del 5% (cinco por ciento) de la ganancia neta del ejercicio, las donaciones en dinero o en especie efectuadas a:

- a) Los Fiscos Nacional, Provinciales y Municipales, al Fondo Partidario Permanente y a los partidos políticos reconocidos incluso para el caso de campañas electorales
- b) Las instituciones religiosas
- c) Las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud Pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, que sean declaradas exentas y cuyo objetivo principal sea:

1- La realización de obra médica asistencial de beneficencia sin fines de lucro, incluidas las actividades de cuidado y protección de la infancia, vejez, minusvalía y discapacidad.

- 2- La investigación científica y tecnológica, aun cuando la misma esté destinada a la actividad académica o docente, y cuenten con una certificación de calificación respecto de los programas de investigación, de los investigadores y del personal de apoyo que participen en los correspondientes programas, extendida por la Secretaria de Ciencia y Tecnología dependiente del Ministerio de Cultura y Educación.
- 3- La investigación científica sobre cuestiones económicas, políticas y sociales orientadas al desarrollo de los planes de partidos políticos.
- 4- La actividad educativa sistemática y de grado para el otorgamiento de títulos reconocidos oficialmente por el Ministerio de Cultura y Educación, como asimismo la promoción de valores culturales, mediante el auspicio, subvención, dictado o mantenimiento de cursos gratuitos prestados en establecimientos educacionales públicos o privados reconocidos por los Ministerios de Educación o similares, de las respectivas jurisdicciones.

Las donaciones efectuadas a otros sujetos y/o instituciones que no reúnan las características y/o requisitos indicados, no resultan deducibles en el Impuesto a las Ganancias, aun cuando el destinatario de la donación califique como exento frente al impuesto a las ganancias.

**Donaciones en dinero:**

Las donaciones en dinero podrán realizarse, a nombre de los donatarios (quien recibe la donación), a través de los siguientes medios:

- 1- Depósito bancario.
- 2- Giro o transferencia bancaria.
- 3- Débito en cuenta a través de cajero automático.
- 4- Débito directo en cuenta bancaria.

## 5- Débito directo en cuenta de tarjeta de crédito

Un tema controvertido ha sido el de la consideración del límite del 5 % de la ganancia neta, para admitir la procedencia de la deducción de donaciones, en atención a si es aplicable a las donaciones destinadas a entes estatales. Se advierte el conflicto causado por la no prolija redacción de la norma limitativa. La causa es **“Asociación Civil Jockey Club c. Dirección General Impositiva”**.

En sentencia del 27/3/2001, La Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, confirmó la que fuera dictada por el tribunal Fiscal de la Nación que revocó parcialmente las resoluciones de la Dirección General Impositiva, en particular la que pretendía limitar la deducción de donaciones efectuadas a la municipalidad de San Isidro al 20 % de la ganancia neta, límite vigente en el período cuestionado.

“Llegada la causa a la CSJN, esta emitió la sentencia con fecha 23/12/2004, revocando el recurso y la sentencia. Respecto de la aplicación del aludido límite de las donaciones destinadas al estado, sintéticamente se explicó en siguiente sentido: el Art. 74, Inc. C) de la Ley 20.628, que permite deducir el impuesto a las ganancias de las donaciones a los fiscos nacionales, provinciales y municipales ... hasta límite del 20 % de las ganancias netas del ejercicio, no dejan duda en cuanto a la limitación es aplicable a todas las donaciones contempladas en ellas, pues no hay elemento alguno que permita sostener que este tope solo rige respecto a las efectuadas a las entidades comprendidas en los incisos citados y que las realizadas a los fiscos son deducibles sin límite alguno... el cálculo de los recursos de la administración nacional y las necesidades públicas que deben ser atendidas con ellos se fijan en la ley anual de presupuesto, lo cual explica que el legislador fije topes para deducir el impuesto a las ganancias las donaciones realizadas por el contribuyente, pues importan dejar al arbitrio de este el destino de la merma

que representan en el producto del impuesto, con independencia de quien sea el beneficiario ... “<sup>(14)</sup>

Además del análisis gramatical de las normas de aplicación, la referencia a las “Necesidades Publicas” y la consideración de no dejar al arbitrio de los contribuyentes el destino de la merma, se entienden que son inconducentes y ajenos a la decisión de donar, y a la voluntad expresada por el legislador.

Un tema digno de análisis es el la” responsabilidad social empresarial “(RSE). Este es un concepto que en los EEUU comienza a mencionarse a fines de los 50 o principio de los 60, y que en nuestro país ha comenzado, a partir de mediados de los 90 a cobrar cada vez más vigor en su estudio y desarrollo. No es que esto haya sido completamente ajeno por año y año a nuestra actividad empresarial, lo que ocurre es que en los últimos tiempos se ha sistematizado su estudio. Se lo ha estructurado y se ha identificado su desarrollo y aplicación como tal. Si bien no existe una definición universalmente aceptable, podría coincidirse en afirmar que la RSE se materializa a través de aquellas decisiones que está en condiciones de tomar una organización con el objetivo de incidir en mejoras sustanciales de su desenvolvimiento económico, social y ambiental, beneficiando a sus clientes en primer lugar y a la sociedad toda en general, estableciendo un honesto canal de comunicación con el que se busca el beneficio mutuo. El instituto ETHOS de Brasil y el Instituto Argentino de Responsabilidad Social Empresarial – IARSE -, sostiene que la RSE “es la forma de gestión definida por la relación ética y transparente de la empresa con todos los públicos con los cuales se relaciona, y por el establecimiento de metas empresariales compatibles con el desarrollo sustentable de la sociedad, preservando

---

<sup>(14)</sup> Consulta en Internet: [www.lossalierisdejarach.com.ar](http://www.lossalierisdejarach.com.ar) (23/12/2004).

recursos ambientales y culturales para las futuras generaciones, respetando la diversidad y promoviendo la reducción de las desigualdades sociales”. -

Por lo dicho, la RSE o el gasto que implique tener una política sustentable en tal sentido, no deberá ser afrontado como una “donación “que la empresa hace en beneficio de la sociedad, sino como un “verdadero gasto” que está en línea con el principio de causalidad que exige la ley del impuesto para considerarlo como plenamente deducible.

(Asoc. Civil Jockey Club – CSJN – 23/12/2004).

### 3.- Gastos sin respaldo de documentos

**Carlos Alberto García Longe** interpone recurso de apelación contra dos resoluciones dictadas por la Dirección General Impositiva por la que se determina de oficio los impuestos de Emergencia sobre altas rentas y a las ganancias del período fiscal 1999, en ambos casos con más intereses resarcitorios. Asimismo, se aplica una multa equivalente a tres veces el impuesto de emergencia con sustentos en el artículo 46 y 47 inc. C) de la ley 11.683, mientras que en la resolución correspondiente al impuesto a las ganancias no se impone sanción alguna por aplicación del art 20 de la ley 24.769.

Manifiesta que la actividad que desarrolla es la de “canta-autor” indicando que sus ganancias provienen de los espectáculos que realiza en vivo y los derechos de autor y composición que recibe, en tal sentido resalta que todas sus rentas son de cuarta categoría por ser el fruto del trabajo personal.

Objeta la impugnación de gastos y alega que los comprobantes respaldatorios de los mismos existen, explicando que en el caso de las giras en donde se ocasionaron la mayor cantidad de gastos y muchas veces por los

usos y costumbres, resulta imposible exigir comprobantes a quienes los acompañan en su realización y que el propio artista contratado debe hacerse cargo de los changarines, catering, hotel, viajes, fletes, etc. Y en otros casos hay gastos que, aunque no estén a nombre del recurrente, pertenece a su presentación, ofreciendo prueba perital contable como respaldo. Señala también que debe considerarse los gastos incurridos en las compras de nuevos equipos y en reparar los propios a fin de mejorar y mantener la calidad musical de su obra.

Hace mención a la información brindada por SADAIC acerca de los espectáculos realizados y a la cantidad de dinero que se habría cobrado por cada uno de ellos, se queja también de que no ha deducidos los gastos del art 20 inc. j) de LIG en la que se refiere al derecho de autor.

Por otra parte, formula objeciones sobre multas aplicadas en las resoluciones determinativas del impuesto de emergencias sobre las altas rentas, argumentando que la obligación tributaria es improcedente y en consecuencia la inexistencia del elemento objetivo de la sanción, exponiendo que no se ha demostrado que el recurrente haya obrado con dolo. En subsidio pide que se re encuadre la conducta en las previsiones del art 45 de la ley de rito.

El fisco nacional contesta los traslados conferidos, expresa que durante la fiscalización se detectaron ingresos omitidos de declarar provenientes de actuaciones realizadas en el país y en el exterior y que dedujo gastos carentes de respaldos documental o que analizados se concluyó que no revestían el carácter de necesarios para obtener, mantener y conservar ganancias, y que computo \$6000 de manera improcedente como deducción especial del art 23 inc. C) de la ley del gravamen en virtud de no que no había ingresado la totalidad de los aportes al régimen nacional de trabajadores autónomos por los meses de enero a diciembre de 1999.

Respecto al cuestionamiento de la categorización de la renta, el apoderado fiscal declara ingreso de tercera categoría, sin que haya presentado constancia alguna que pruebe que sus rentas deban incluirse en la cuarta categoría. Con relación a los ingresos ajustados dice que se tuvieron en cuenta la información suministrada por SADAIC, por el apoderado del contribuyente y las circularizaciones efectuadas a personas relacionadas con la producción y acerca de las deducciones en conceptos de derecho de autor, remarcan que las mismas fueron admitidas. Destaca que el método utilizado para determinar los tributos se ajusta a lo normado por la ley 11683.

Respecto de la determinación del impuesto de emergencia sobre las altas rentas manifiesta que la misma se ajusta a lo normado por el art 1 de la ley N° 25239 y sostiene la procedencia de la sanción impuesta y de su graduación, manifestando que la actora actuó con conocimiento del perjuicio fiscal en que incurría. Por último, peticona que se confirmen los intereses resarcitorios intimados.

Se oponen a las pruebas ofrecidas y por los argumentos que desarrolla solicita que oportunamente, se dicte sentencia confirmando la resolución apelada, con costas y se tenga presente la reserva del caso federal.

“El tribunal en pleno decidió acumular las causas y rechaza la oposición formulada por el fisco respecto de las pruebas ofrecidas, abriendo la causa a prueba y declara cerrado el proceso de instrucción.”<sup>(15)</sup>

Por lo expuesto debe decidirse si las resoluciones en recursos se ajustan a derecho.

Que la determinación en el impuesto a la ganancias en el periodo fiscal 1999, y en consecuencia la correspondiente al impuesto de emergencia sobre altas rentas, se basa en la detección de ingresos no declarados y en las

---

<sup>(15)</sup> Consultas en Internet: [www.mrconsultores.com.ar](http://www.mrconsultores.com.ar), (05/03/2008).

impugnación de gastos que no están debidamente documentados o que para el fisco no resultan necesarios para obtener, conservar o , mantener la actividad gravada y de la deducción especial prevista en el art. 23 inc. C) de ley de impuestos a al ganancias por no cumplir con la condición establecida en dicha norma.

Como consecuencia de las inspecciones practicadas se considera justificada la deducción en la liquidación del impuesto a las ganancias en el periodo fiscal 1999, de la suma de \$16.392,98 originariamente impugnadas por el fisco nacional. Dicho importe deberá ser disminuido del ajuste practicado en ese año por el citado ente.

Que en cuanto a los gastos correspondiente a SADAIC, cabe destacar que los mismos han sido admitidos, así mismo corresponde desestimar los argumentos esbozados en el escrito recursivo respecto de las deducciones establecidas en el art 20 inc. J) de la ley del tributo, correspondiente a los derechos de autor dado que fue aceptada por el fisco nacional, lo que ha sido confirmado en el punto D) del informe pericial en autos.

En consecuencia, corresponde re liquidar la diferencia en el impuesto a las ganancias.

Resta entonces pronunciarse sobre las pruebas propuestas por la recurrente con el fin de demostrar los gastos objetados, de los resultados de las pericias contables los peritos no se lograron ponerse de acuerdo en cuanto a la confección de las planillas por un lado el perito designado por el fisco no ha considerados comprobantes que resulten innominados, ticket y facturas "B" y "C" emitidas a consumidor final, sin embargo el perito de propuesto por la actora considera que a los efectos de computar dichos gastos no resulta relevante si estos se encuentran respaldado por facturas "B" o "C", alegando que no está en discusión el impuesto al valor agregado. En conclusión, el fisco admitió únicamente la deducción del importe de \$ 320.768,16 por tal concepto,

dicho monto tiene la deducción de los gastos excluidos por la propia actora dado que la misma admitió la improcedencia de la deducción de \$81.115,74 lo que trae como consecuencia una disminución en el impuesto a las ganancias de \$ 16.392,98.

Respecto del impuesto de emergencia sobre altas rentas confirma la resolución que fija dicho tributo.

En cuantos a los intereses resarcitorios intimados en ambas resoluciones apeladas procede a disponer su aprobación, calculados sobre los importes de impuestos que se confirman.

Finalmente, las multas objetadas en la resolución del impuesto a las altas rentas disponen la confirmación de la sanción aplicada argumentando que se basó en circunstancias de hecho que están correctamente evaluadas y que el procedimiento sumarial seguido por el fisco no adolece de vicio alguno.

En conclusión, del resultado de la votación se resuelve:

- 1- Confirmar parcialmente la resolución por las que se determinan el impuesto a las ganancias y de emergencias sobre las altas rentas del año 1999, con más los intereses resarcitorios y la multa aplicada en el impuesto de emergencia en proporción al impuesto que resulte confirmado.
- 2- Las costas se proponen en proporción a los respectivos vencimientos.
- 3- Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de 30 días practique liquidaciones de las sumas adeudadas por la recurrente de acuerdo a lo establecido en el punto 1).

(García Longe, Carlos Alberto – TFN – Sala D – 05/03/2008).

#### 4.- Gastos con responsables Monotributistas

En el fallo de “**Golba construcciones S.A.**” intervienen leyes especiales al Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, y corresponden al fallo los siguientes artículos:

- LEY 24977:

ARTICULO 30. —Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen, sólo podrán computar en su liquidación del Impuesto a las Ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del uno por ciento (1%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del cinco por ciento (5%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones.

- LEY 25865: (Actual)

ARTICULO 30. - Los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos comprendidos en el presente régimen sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias, las operaciones realizadas con un mismo sujeto proveedor hasta un total del diez por ciento (10%) y para el conjunto de los sujetos proveedores hasta un total del treinta por ciento (30%), en ambos casos sobre el total de las compras, locaciones o prestaciones correspondientes al mismo ejercicio fiscal. En ningún caso podrá imputarse a los períodos siguientes el remanente que pudiera resultar de dichas limitaciones. El Poder Ejecutivo nacional podrá reducir los porcentajes indicados precedentemente hasta en, un dos por ciento (2%) y hasta en un ocho por ciento (8%), respectivamente, de manera diferencial para determinadas zonas, regiones y/o actividades económicas y en función de las categorías y actividades establecidas en el artículo 82 y concordantes del

presente anexo. La limitación indicada en el primer párrafo del presente artículo no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente, de acuerdo con los parámetros que a tal fin determina la Administración Federal de Ingresos Públicos. Lo expuesto en el párrafo anterior no será de aplicación cuando el sujeto proveedor se encuentre inscripto en el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes Eventuales, previsto en el Título IV del presente Anexo.

- RG 619 (AFIP):

ARTICULO 59.- Las limitaciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 30 del Anexo de la Ley N° 24.977, su modificatoria y complementaria, serán aplicables únicamente respecto del valor de las transacciones no recurrentes que el adquirente, locatario o prestatario realice con sus proveedores.

Revisten carácter de "no recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte inferior a: VEINTICUATRO (24), de tratarse de compras, o DIEZ (10), de tratarse de locaciones o prestaciones.

Los compradores, locatarios o prestatarios que, de acuerdo con lo establecido en el párrafo anterior, realicen transacciones recurrentes con vendedores, locadores o prestadores comprendidos en el RS, se encuentran obligados a cumplir las disposiciones de la Resolución General N° 151, su modificatoria y complementaria, siempre y cuando el importe de la factura o documento equivalente supere la suma de CINCO MIL PESOS (\$ 5.000.-), correspondiendo aplicar, de ser procedente, las previsiones del inciso c) del artículo 2° de la citada Resolución General.

- RG 1699 (AFIP): (Actual)

ARTICULO 36.- A los efectos de las limitaciones dispuestas en el artículo 30, tercer párrafo, del "Anexo", revisten el carácter de "recurrentes",

las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- a) VEINTITRES (23), de tratarse de compras, o
- b) NUEVE (9), de tratarse de locaciones o prestaciones.

**TFN Sala A del 07/06/2016**

“La cuestión consistía en determinar si se trataban de operaciones recurrentes (como lo sostenía el contribuyente) y en cuyo caso no se aplicaban las limitaciones a la deducción de los importes en cuestión o de operaciones no recurrentes (tal la tesis del fisco)”, correspondiente al ejercicio del año 2000.”<sup>(16)</sup>

GOLBA Construcciones no había dado cabal cumplimiento al art. 30 de la ley 24977 y el art. 59 de la RG 619 (AFIP), ya que dedujo en el Impuesto a las Ganancias el total de las operaciones, transacciones o trabajos que le prestara un mismo proveedor monotributistas sin que se configurara un supuesto de “operaciones recurrentes” en los términos de la reglamentación respectiva.

GOLBA S.A. fue contratada por la firma “Administradora Pentágono” para la realización de un conjunto habitacional (casas económicas) para la cual contrató sujetos monotributistas de diversos oficios (albañil, plomero, electricista, entre otros).

Denuncia:

- a) La violación del derecho de defensa en sede administrativa, por haberle negado el derecho de prueba.
- b) Que la determinación resulta confiscatoria.
- c) Cuestiona la constitucionalidad de la Ley 24977 con base en el derecho a trabajar y al principio de igualdad y razonabilidad de las leyes. Atenta contra el derecho de trabajar y la igualdad al colocar en una situación de menoscabo a los monotributistas frente a los que no lo son.

---

<sup>(16)</sup> Consultas en Internet: [www.mrconsultores.com.ar](http://www.mrconsultores.com.ar), (30/09/2008).

- d) Que el órgano recaudador asimila a “operaciones” por “facturas”. El Fisco no distingue que dentro de cada factura emitida por los sujetos monotributistas existen cantidades de operaciones que harán superar el límite impuesto por ley para ser consideradas recurrentes.

Consideraciones:

- Respecto de la nulidad planteada: Decreto 1759/72:

Art. 46. – La Administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere. Se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Esta regla, según se ve, es congruente con importante papel que la ley 11683 le asigna al llamado “juez administrativo” en la conducción del procedimiento de determinación de oficio.

- La controversia gira en torno a determinar si las operaciones realizadas por la actora con sujetos monotributistas son “recurrentes” o “no recurrentes”
- La inconstitucionalidad no puede ser analizada. Sólo el titular actual del derecho que se pretende vulnerado (monotributistas en el caso) puede petitionar y obtener el ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes.

En el tema de igualdad, es idéntica a todos los sujetos que contraten con monotributistas, y las consecuencias impositivas que derivan de optar por ello son claramente preestablecida por la ley, que no ha efectuado un distingo que pueda ser tildado de hostil.

- El tribunal estima que el Régimen del Monotributo nítidamente conceptúa a la “operación” teniendo en cuenta las ventas, obras y locaciones o prestaciones de servicio a los cuales se obligan los monotributistas, atendiendo a la obtención final de la cosa, obra o

servicio que se persiga a través de su contratación, y no a las actividades que en pos de dicho objeto final aquélla se compone.

Se le aplica una multa de la LEY 11683, en su siguiente Art.:

ARTICULO 45 (Omisión de impuestos – Sanciones) – “El que omitiere el pago de impuestos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener o percibir oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 46 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención o percepción que omitieran actuar como tales...”

Para que alguien pueda ser castigado, debió haber obrado voluntariamente, queriendo o aceptando el ilícito. La actora conocía concretamente la vigencia del régimen jurídico que infringió, cuyas disposiciones aplicables son claras, por lo que no puede aducirse válidamente que de su texto surgieran dudas acerca de su situación frente al tributo.

Se resolvió, confirmar en todas sus partes la resolución apelada con costas.

**CNACAF Sala V del 30/09/2008**

“La sustitución del régimen de la Ley 24977 por la de la Ley 25865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecer la infracción a los preceptos contenidos en el art. 30 de la primera ley mencionada.”

Denuncia:

- I) Que el órgano recaudador asimila a “operaciones” por “facturas”. El Fisco no distingue que dentro de cada factura emitida por los sujetos monotributistas existen cantidades de operaciones que harán superar el límite impuesto por ley para ser consideradas recurrentes.
- II) Que se deba aplicar la ley más benigna.

III) La inconstitucionalidad del art. 30 de la ley 24977 y del art. 59 de la RG 619/1999.

Consideraciones:

- Si bien es verosímil que varias operaciones sean facturadas de manera conjunta, nada impide formular una discriminación de cada uno de los trabajos contratados y precisar el costo individual respectivo, de manera que resulte claro cuál es el número de operaciones independientemente contratadas entre las partes.
- La sustitución del régimen de la ley 24977 por el de la ley 25865, cuya vigencia es posterior al tiempo de los hechos del caso y el consiguiente incremento del límite de las operaciones cuyos montos son deducibles, no hace desaparecer la infracción a los preceptos contenidos en el artículo 30 de la primera.
- No corresponde a los tribunales de justicia sino al Congreso de la Nación la apreciación del acierto y error, conveniencia o inconveniencia, ni la corrección de las faltas de política de las leyes; las que, como regla, no son constitucionalmente impugnables con base en errores de técnica legislativa, a menos que se traduzcan en un desconocimiento concreto de garantías constitucionales, o en resultados indudablemente inicuos.

Se resolvió, rechazar el recurso de apelación interpuesto por la actora y confirmar la resolución administrativa apelada, excepto en cuanto a la aplicación de la sanción de multa, que se revoca.

(Golba Construcciones – CNFED. CONT. ADM. – Sala V – 30/09/2008).

##### 5.- Diferencia de criterios en la imputación de los gastos

Se presenta el apoderado de **ASTRA CAPSA SA** ante el Tribunal Fiscal de la Nación a fin de interponer recurso de apelación contra la resolución de AFIP por la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias por los periodos fiscales 1993 y 1996, calculándose los respectivos intereses

resarcitorios y se aplicó una multa por presunta infracción al art 45 de la ley 11683.

La sociedad tiene por principal actividad la exploración, explotación y transporte de hidrocarburos en el país, manifiesta la actora, que con fecha 3 de octubre de 1993 se produce una situación de descontrol en el pozo petrolero yacimiento el Portón, provincia de Neuquén, pudiendo regularizarse totalmente el 24 de diciembre de ese mismo año, a través de la construcción de un pozo de alivio. Los gastos generados por dicha circunstancia fueron registrados contablemente como costo de desarrollo, neto del monto rembolsado por la compañía aseguradora.

Dicho tribunal analiza los siguientes puntos controvertidos:

Tratamiento fiscal de los gastos: Existen cuestiones pendientes de definición en el impuesto a las ganancias respecto del tratamiento fiscal de ciertos gastos, particularmente los que aparecen circunstancialmente como activados, conceptos que comprende a los denominados “gastos pre operativos” u “extraordinarios” previos a la habilitación de la fuente, vinculados a su vez a los distintos criterios temporales de imputación.

Diferencia de criterios entre las partes: Por un lado, el contribuyente imputa las erogaciones realizada previa a la habilitación de la fuente, al ejercicio en que se incurren, y por el otro lado el fisco impugna este criterio, al sostener la necesidad de activación, o en su caso, no deducibilidad de los mismos. Ambos criterios no surgen claramente de LIG.

conceptualización del gasto: Respecto de los gastos de investigación y desarrollo, la normativa comparada obligaba a contabilizarlo como gastos cuando se incurrieran (los bienes de usos debían activarse) excepto que se estimaran que debían tener otro uso en el futuro, en cuyo caso deberían activarse. Por su parte, cuando existiera evidencia que no tendrían otros usos, debían imputarse como perdida en forma inmediata.

Que, particularmente en el caso de la actora la tendencia fue darle prevalencia a los criterios de valores corrientes la cual requiere una relación de causa y efecto entre los costos incurridos y el descubrimiento de reservas específicas, este criterio es el seguido en nuestro país en materia impositiva.

Que, en efecto, la cuestión controvertidas por las partes finalizo resuelta mediante la resolución general 2165, donde se permitió la activación, a los efectos fiscales, de los gastos incurridos en el estudio, descubrimiento Y/o exploración de yacimientos y otras fuentes naturales hasta el momento en que se determinara la posible viabilidad de la explotación económica de la inversión realizada.

Análisis del concepto de gastos establecido por las partes: Que de las constancias del expediente surge que el contribuyente procedió a deducir como gasto las erogaciones destinadas a paliar el incendio desatado en unos de los pozos, a pesar de su activación primigenia. Frente a ello el fisco nacional impugna originalmente la deducibilidad del gasto, en tanto no se habría verificado la habilitación de la fuente, variando luego su fundamento impugnatorio en la oportunidad de la deducción, que según el organismo debería tener lugar en el ejercicio en que se verifique el abandono definitivo del pozo siniestrado. La postura del fisco se sustenta en el art 80 de la ley del impuesto a las ganancias, destacando la necesidad de apareamiento ingresos y egresos, es decir sujetando la posibilidad de la deducción en tanto ser correspondan a una fuente de ganancias que genere ingresos. El fisco admite que es de aplicación de art 82 inc. C (perdidas extraordinarias) pero establece que no es aplicable al caso porque se refieren a los bienes que producen ganancias, en este sentido la actora señala que la fuente productora de renta gravada no puede circunscribirse, en el caso a uno de los pozos del yacimiento, la fuente no es otra que el yacimiento en su conjunto dentro del cual se van realizando diversos pozos tendiente a su explotación y conceptualiza el gasto como extraordinario, por lo que si se debe aplicarse el

art 82 de la ley inc. c), además reconoce que el pozo como bien es en realidad un elemento integrante de la fuente productora.

En consecuencia, la imputación en materia de gastos extraordinarios se basa en el art 82, el art 130 del decreto reglamentario, en cuanto permite la deducción de perdidas extraordinarias de los bienes en general.

Limitación del tribunal al planteo de la Litis: Este tribunal tiene facultades de proceder a la averiguación de la verdad real de los hechos (sustrato factico de la determinación tributaria) independientemente de lo alegado por las partes, y otra cosa muy distinta, resulta la alteración de los términos en que queda planteada la litis, máxime cuando a mediado una admisión concreta (aunque errónea) del fisco respecto de la procedencia de la deducción intentada y el contribuyente ha ejercitado su derecho probatorio direccionado a desvirtuar la materia que restaba controvertida (oportunidad temporal de la deducción). Lo contrario implicaría ni más ni menos que fallar “extra petita”, provocando a su vez, la indefensión del recurrente, limitación que deriva de la propia naturaleza del recurso de apelación , por lo que en consecuencia la materia en debate queda limitada a dilucidar el momento en que tales erogaciones debieron ser deducidas, interpretando el fisco que se debió aguantar a la oportunidad en que se produjera el abandono definitivo del pozo, sustentando su criterio por lo expresado en la resolución 5/1995 de la secretaria de energía, transporte y comunicaciones, que versa sobre los requisitos para el abandono de los pozos de hidrocarburos en contra posición a los diversos reconocimientos de abandono temporario efectuado por el propio recurrente, en contrapartida el contribuyente alega que “la realidad de los hechos acontecida” art 1 de la ley 11683, demostraría el abandono definitivo del pozo desde la cementación del mismo con fecha 23/12/1993, en apoyo de la cual ofrece una pericia técnica sobre el bien siniestrado.

Por su parte el fisco se limita a reseñar sus conclusiones en función de la documentación ya obrante en el cuerpo de antecedentes administrativos,

función que no requiere de precisiones periciales técnicas y que nada agrega a las constancias de autos.

Este tribunal concluye en función de la pericia realizada que la realidad de los hechos investigados demostraba que el procedimiento de contingencia llevado a cabo para paliar el incendio desatado, impedían su reutilización posterior en el tiempo produciéndose un “abandono definitivo del mismo” facultando al contribuyente a castigar contra resultados, en forma inmediata, las erogaciones que tal acontecimiento extraordinario habían demandado. A mayor abundamiento, resulta imperioso señalar que la normativa reglamentaria en materia de abandono de pozo reseñada por el fisco, resulta posterior a la fecha del siniestro, en conclusión, este tribunal resuelve revoca el acto apelado en todas sus partes, con costas por su orden.

(Astra Capsa – CSJN – 02/03/2011).

#### 6.- Deducciones por malos créditos

La AFIP-DGI determino de oficio la obligación tributaria de la actora “**Telefónica Argentina S.A.**” frente al impuesto a las ganancias por el periodo fiscal 1998, con los intereses resarcitorios correspondientes, y aplico una multa equivalente al 70 % del importe del gravamen presuntamente omitido, art 45 de la ley 11.683, para ello el organismo impugno la declaración jurada del contribuyente en cuanto practico deducciones por “ malos créditos” por considerar que su incobrabilidad no se hallaba debidamente acreditada , por no considerar como malos créditos las pautas del mecanismo establecido por el reglamento general de clientes del servicio básico telefónico . El ente recaudador establecía que para encuadrarse dentro de dicho concepto era necesario la demostración por parte del contribuyente de que a la fecha de cierre de ejercicio habían iniciado las acciones judiciales tendiente a lograr el

cobro de los créditos que superasen los \$3.000 admitiendo la deducción de las cifras inferiores a dicha suma en razón de su insignificancia económica.

El tribunal fiscal confirmó la determinación del impuesto pronunciándose a favor de lo establecido por el ente recaudador, excepto en lo relativo a los créditos contra clientes que no pudieron ser notificados por haber abandonado el domicilio declarado, señaló que a su juicio las gestiones de cobro por vía telefónica y los reclamos postales instrumentan un proceso de gestión de mora resultando insuficientes para validar las deducciones pretendidas por la actora.

Por otra parte, revoco la multa impuesta en los términos del art 45 de la ley 11.683, al tener por acreditada la existencia de un error excusable.

La sala V de la cámara nacional de apelaciones en lo contencioso administrativo confirmó la sentencia del tribunal fiscal de la nación, argumentando que además de las acciones judiciales o extrajudiciales debidamente documentadas efectuadas para realizar el cobro de dichos créditos en los términos del pertinente reglamento administrativo de prestación de servicios podían constituir causal suficiente para justificar la deducción de los malos créditos, aunque también debían ser razonables apreciando el índice relativo al escaso monto de los créditos, fundados en el carácter antieconómico de su cobro judicial para los cuales debían tenerse en cuenta los topes fijados por la AFIP en la resoluciones generales 1457/03, 1693/04 (entre \$1.500 y \$5.000). Concluyendo que de los informes de los peritos técnicos y contables agregados en autos no acreditaban el carácter antieconómico de las gestiones de cobro respecto de los créditos superiores a \$3.000.

Contra dicha sentencia la actora interpuso recurso ordinario de apelación argumentando que “ni la ley ni el reglamento exigían que telefónica, además de acreditar el cumplimiento de los usos y costumbres del ramo (según lo fijado por el art 87 inc. b de la ley del gravamen), tuviesen que

demostrar que inicio el cobro compulsivo de dichos créditos o haber acreditado la anti- economicidad de haber iniciado dicho cobro. La actora para acreditar el cumplimiento de los usos y costumbre del ramo se basó en el reglamento general de clientes del servicio básico telefónico cuya resolución es 25.837/96 de la secretaria de comunicaciones, el mismo en su art 11 establece que “en los casos en que las facturas y recargos que pudieren corresponder no fueren abonadas dentro de los 30 días corridos posteriores a su vencimiento, los prestadores podrán proceder a la suspensión del servicio previa tele gestiones, al menos en dos oportunidades aclarando que la citada suspensión se refiere únicamente a las llamadas salientes debiendo permitirle al cliente recibir llamadas o comunicarse con los servicios de emergencias que no generan tasación” y el art 12 “dispone que una vez suspendido el servicio y no habiendo sido cancelado el importe total adeudado, los prestadores comunicaran por medio fehaciente al cliente que una vez transcurridos 60 días corridos posteriores a la fecha de vencimiento se procederá a dar de baja en forma definitiva el servicio previa notificación de dicha situación”.

En tales condiciones la corte suprema expresa lo siguiente, que carece de sustento el criterio de la AFIP en cuanto para determinar el tributo, supedito la configuración y deducción de los malos créditos – al ineludible inicio de la acción judicial de cobro cuando el contribuyente invoco haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo y el organismo recaudador invalido dicho argumento sin siquiera haber demostrado que la recurrente no había cumplido con los pasos allí previstos.

Por otra parte, resulta inatendible la posición del fisco nacional en cuanto cuestiona la suficiencia del reglamento general de clientes, sobre la base de considerar que el procedimiento allí fijado solo da prueba de morosidad del deudor en el cumplimiento de su obligación, pero de ninguna manera se pretende probar la imposibilidad del cobro de la deuda. En efecto, tal como se

ha sostenido en la causa “Banco Francés SA”, la expresión malos créditos del art 87 de la ley del tributo, alude tanto a los créditos dudosos como incobrables.

Concluyendo que los créditos dudosos toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas, y que en el concreto caso de autos se encuentra contempladas en el reglamento que regula la prestación del servicio público de telefonía , En consecuencia resulta inoficioso el tratamiento del agravio vinculado con el índice de incobrabilidad, por ello se revoca la sentencia apelada por la AFIP\_DGI, con costas de todas las instancias a la vencida.

(Telefónica de Argentina S.A. – CSJN – 14/02/2012).

“La posición de la AFIP, al supeditar la configuración y deducción de los “malos créditos”, en relación al Impuesto a los Servicios de Radiodifusión, al inicio de la acción judicial de cobro, carece de sustento, en tanto el contribuyente, titular de medios de comunicación, “**Multicanal S.A.**”, ajustó su conducta los usos costumbres del ramo —según la ley del gravamen— a los fines de calificar como incobrables a los abonados que habían incurrido en mora en sus facturas, razón por la que corresponde confirmar la revocación de la determinación de oficio de la obligación tributaria.”<sup>(17)</sup>

La Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación, revocó íntegramente la resolución de la Administración Federal de Ingresos Públicos por la que se determinó de oficio la obligación tributaria de la actora frente al impuesto a los servicios de radiodifusión correspondiente a

---

<sup>(17)</sup> Consultas en Internet: [www.thomsonreuterslatam.com](http://www.thomsonreuterslatam.com), (18/02/2012).

los períodos fiscales diciembre de 1997 a diciembre de 1998, inclusive, se liquidaron intereses resarcitorios, y se aplicó una multa equivalente al 70% del importe del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y modificaciones). Al así decidir, impuso las costas del juicio a la vencida, elevó los honorarios regulados a los profesionales de la actora.

Que, contra tal sentencia, el organismo recaudador dedujo recurso ordinario de apelación, el que fue concedido. La apelación planteada es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte.

Que, las cuestiones planteadas en los presentes autos resultan sustancialmente análogas a las consideradas y resueltas por el Tribunal en la causa M.528.XLVI "Multicanal SA (TF 26.460-I) c. DGI", sentencia del 31 de julio de 2012, a cuyos fundamentos corresponde remitirse, en lo pertinente, por razones de brevedad. En efecto, del informe pericial glosado surge que Multicanal siguió, en los años 1998 y 1999, un procedimiento para suspender y dar de baja como incobrables a los abonados que hubiesen incurrido en mora en la cancelación de sus facturas. Las características de ese método surgen del examen de un muestreo de 215 casos donde se verifica la uniformidad de las prácticas llevadas a cabo por la empresa, que consisten, en primer lugar, en el envío de una carta denominada "Regularización de deuda", a través de la cual se manifiesta la existencia de la deuda y se solicita su cancelación al cliente "a la brevedad". En caso de que al mes siguiente al envío de esa primera carta se mantuviera la condición de mora del abonado, Multicanal S.A. le envía una segunda carta denominada "Intimación de pago" en la que, aparte de reiterarle la existencia de la deuda, le informa la suspensión del servicio de televisión por cable "y el apercibimiento de iniciar acciones judiciales tendiente al cobro de lo adeudado". Si con posterioridad a

ello no se recibe una “respuesta favorable del abonado, Multicanal S.A. emite la correspondiente orden de desconexión” y “una nota de crédito para dar de baja el crédito por incobrable”

Que, toda vez que se encuentra acreditado en autos que el reseñado procedimiento responde a los usos y costumbres de la actividad que desarrolla la actora, y a los que alude la ley del tributo, resulta inatendible el planteo que el organismo recaudador realiza ante esta instancia dirigido a desconocer la demostración de ese extremo, máxime cuando éste fue expresamente reconocido por la apelante en oportunidad de alegar sobre el mérito de la prueba producida ,al señalar que “en momento alguno fueron temas controvertidos la forma en que lleva la actora su contabilidad ni cuál es la mecánica por ella adoptada para considerar como incobrables a sus deudores” y al expresar agravios ante la cámara ,donde argumentó que el Tribunal Fiscal había hecho “valer en autos los ‘usos y costumbres’ de la actividad desarrollada por la recurrente...por sobre las claras previsiones contenidas en las leyes y reglamentaciones aplicables”

Que, tampoco se encuentra controvertido en autos que los porcentajes de incobrabilidad sobre los ingresos totales por abonados considerados por Multicanal S.A. durante los años 1998 y 1999 —6,81% y 4,52%, respectivamente, encuadran en los parámetros normales para la actividad de emisoras de televisión por cable en los años indicados, según la Asociación Argentina de Televisión por Cable. Al respecto cabe puntualizar que el Fisco Nacional reconoce expresamente (en lo atinente a la citada prueba informativa) que “no se encuentra en discusión la cantidad de abonados que a la postre devienen en incobrables, sino que la presente controversia se centra en el hecho de pretender otorgarle efectos tributarios a la incobrabilidad registrada”.

Que, en tales condiciones, carece de sustento la posición de la Administración Federal de Ingresos Públicos al supeditar la configuración y deducción de los “malos créditos” al ineludible inicio de la acción judicial de cobro, cuando el contribuyente invocó haber ajustado su conducta a los usos y costumbres del ramo a los que remite la ley y pretendió invalidar su aptitud probatoria sin siquiera haber controvertido su existencia o haber demostrado que la actora no había cumplido con los pasos allí previstos.

Que, en tal comprensión, resulta igualmente inatendible el planteo del Fisco Nacional que cuestiona la suficiencia del referido procedimiento sobre la base de señalar que “la actora...luego de realizar gestiones...procedió a la emisión de notas de créditos liberando así a los deudores de su deuda, circunstancia incompatible con la deducción por incobrabilidad” por cuanto “no se trata de un ‘mal crédito’ ni de un ‘crédito dudoso’ sino que se trata de una condonación de deuda efectuada por Multicanal S.A. a favor de sus clientes y en tanto condonación, en modo alguno puede aceptarse su deducción” . En efecto, tal como ha sido sostenido por esta Corte en la causa “Banco Francés S.A. (TF 18.280-I) c. DGI” (Fallos: 333:2065), la expresión “malos créditos” en el art. 87 de la ley del tributo, “alude tanto a los ‘créditos dudosos’ como a ‘los incobrables’, mientras que el art. 136 del citado reglamento enumera ‘indicios de incobrabilidad’ aplicables solo a estos últimos por remitir a supuestos de hecho que confieren semiplena certeza acerca de la insolvencia del deudor y la imposibilidad de cumplimiento de sus obligaciones, incluso con antelación al término del plazo estipulado”; en tanto que “los créditos dudosos toman esa denominación porque la frustración de la expectativa de cobro no deriva de aquellos hechos que la hacen manifiesta sino del vencimiento de la obligación impaga que origina una presunción de insolvencia confirmable por vías alternativas” y que en el concreto caso de autos se encuentran contempladas en el procedimiento reseñado en el considerando de esta sentencia, y cuya

aplicación al caso el organismo recaudador pretende desconocer sin desarrollar razones válidas para ello.

Que, por último, tampoco pueden prosperar los agravios contra la regulación de los honorarios de los profesionales intervinientes por su actuación cumplida ante el Tribunal Fiscal —abogado J. A. D. O. y contador A. C.— que fueron fijados por el a quo en la suma de \$550.000 para cada uno de ellos (conf. sentencia de cámara, cons. XIV, fs. 302 vta. Toda vez que el monto total de esos emolumentos —en la inteligencia de que retribuyen tanto la representación como el patrocinio— no supera el tope máximo que resultaría de la aplicación de los arts. 7° y 9° de la ley 21.839 ni se presenta como una remuneración desproporcionada en función al monto, naturaleza y complejidad del proceso, al mérito de la labor profesional cumplida ante el organismo jurisdiccional y a la trascendencia que el asunto puede tener para casos futuros (confr. arts. 6°, 7°, 9°, 19, 37, 38 y concordantes de la ley 21.839).

Del mismo modo, corresponde confirmar los honorarios regulados por la actuación de los profesionales de la actora en la instancia cumplida ante la cámara, pues su importe se ajusta a lo establecido por el art. 14 de la ley 21.839.

Por ello, se confirma La sentencia apelada con costas.

(Multicanal S.A. – CSJN – 18/02/2012).

#### 7.- Vida útil en las amortizaciones

La A.F.I.P. determinó de oficio impuesto a las ganancias a “**Telec. Int. Telindar S.A.**” de los ejercicios fiscales 1995 a 1999 por diferencia de criterios respecto del plazo de amortización de cables submarinos de fibra óptica.

Según A.F.I.P. la vida útil que debía computarse para dicho bien de uso era de veinte años, mientras que la empresa calculó quince años.

El TFN confirmó la resolución de A.F.I.P.: “a los fines de establecer el plazo de amortización debía tenerse en cuenta únicamente el “desgaste puro”, es decir, el envejecimiento que sufren los bienes por su utilización normal en la actividad a la que están destinados. El “factor obsolescencia”, es decir, la pérdida de utilidad relativa a los bienes causada por el avance tecnológico, no era computable.

La Sala IV de la CNACAF revocó la sentencia del TFN, entendiendo que para establecer la vida útil del bien, sí debía considerarse el factor obsolescencia.

La AFIP interpuso recurso ordinario de apelación ante la CSJN

Ni la ley de impuesto a las ganancias ni su reglamentación fijan la vida útil computable para cada tipo de bien, ni establecen pautas para su cálculo.

La determinación de la vida útil de los bienes de uso a los fines de la amortización ha sido diferida, en principio, a la estimación que razonable y ponderadamente efectúe el contribuyente.

Para descalificar el plazo de amortización establecido por el contribuyente, la AFIP debe apoyarse en motivos categóricos, que demuestren claramente la ausencia de razonabilidad en el cálculo de la vida útil efectuado por el contribuyente o su notorio apartamiento de los criterios contables usualmente seguidos a tal fin.

El concepto de “vida útil” alude en realidad al lapso durante el cual el bien es utilizable en condiciones económicamente provechosas.

No se trata de establecer el tiempo durante el cual el bien puede ser usado, sino aquél en el que su uso resulte eficiente desde el punto de vista económico.

El tiempo que debe estimarse es el de la “vida económicamente útil”.

Por lo tanto, se confirmó la sentencia apelada.

(Telec. Int. Telindar S.A. – CSJN – 22/05/2012).

8.- Deducciones por intereses y diferencia de cambio relacionados con el pasivo

Las presentes actuaciones tienen su origen en la fiscalización iniciada a la firma contribuyente “**Tetra Pak S.R.L.**” en el impuesto a las ganancias correspondiente al ejercicio fiscal 2002, en la cual la inspección actuante impugnó la deducción de los intereses y diferencias de cambio relacionados con el pasivo que contrajo.

El Tribunal Fiscal de la Nación revocó la resolución emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional San Juan de la AFIP - DGI, en virtud de la cual se determinó de oficio el impuesto a las ganancias correspondiente al período fiscal 2002, con más sus respectivos intereses resarcitorios y se aplicó una multa equivalente al 70% del impuesto presuntamente omitido, de conformidad con el art. 45 de la ley 11.683.

Para así decidir sostuvo que en el art. 81 de la ley del gravamen se prevé con carácter general la deducibilidad de los intereses de deudas, sus respectivas actualizaciones y los gastos que originen las operaciones crediticias y que el legislador distingue -en cuanto a sus reglas- en atención al sujeto contribuyente que las realice.

En ese sentido, señaló que en el caso de las personas físicas y sucesiones indivisas la relación de causalidad entre ganancias gravadas y gastos deducibles se establecerá de acuerdo con el principio de afectación patrimonial, en virtud del cual sólo resultan deducibles los conceptos cuestionados, cuando pueda demostrarse que éstos tienen su origen en deudas contraídas para la adquisición de bienes o servicios que se afecten a la obtención, mantenimiento o conservación de ganancias gravadas.

En cambio -manifestó- para los demás sujetos -personas jurídicas- se establece el "principio de universalidad del pasivo", el cual implica que el pasivo debe considerarse como atribuido universalmente a todo el activo.

Agregó que la mencionada tesis entiende que el conjunto de las deudas de un ente económico financia la totalidad de los gastos y costos vinculados con sus activos y que no es posible determinar la medida en que un pasivo o deuda está financiando a algún bien del activo en particular y, por lo tanto, no existe relaciones directas entre sus componentes.

La demandada se quejó de que el tribunal de origen excedió los límites de una razonable y discreta interpretación de las normas vigentes en la materia, se apartó de su letra y espíritu, y estableció requisitos no previstos en la ley del impuesto.

Señaló que las diferencias de cambio e intereses deducidos por la actora -relacionados con el pasivo que contrajo para el pago de dividendos- resultan improcedentes, toda vez que no guarda relación con la fuente productora de rentas gravadas.

Manifestó que, si bien es cierto que la ley prevé la asignación patrimonial de manera expresa para las personas físicas y sucesiones indivisas sin hacer lo propio con los sujetos empresas, de ello no puede inferirse que la ley ha consagrado para éstos la doctrina de universalidad del pasivo.

Sobre el punto, agregó que ello es así porque de los principios generales enunciados siempre se deriva que debe existir, a los fines de la deducción de los gastos, una relación de causalidad objetiva y temporal entre el gasto y la obtención y/o conservación de ganancia gravada.

Arguyó que el préstamo obtenido por la empresa tuvo como único destino la cancelación de una deuda asumida por ésta con sus accionistas, y no fue destinado a la obtención, conservación o mantenimiento de la renta gravada, por lo que -insistió- la impugnación formulada resulta procedente y, en consecuencia, ajustada a derecho.

Es viable inferir que en ningún caso serán deducibles gastos no vinculados con 'réditos' no alcanzados por el impuesto a las ganancias. En definitiva, los gastos que se pueden deducir son aquellos que reduzcan de algún modo el patrimonio y estén dirigidos a obtener ganancias, toda vez que

las erogaciones no serán computables en el gravamen en la medida en que no haya actividad generadora de ingresos contra la que se los pueda imputar.

Por tanto, puede afirmarse que todas las deducciones están, en principio -salvo expresas excepciones consagradas en la ley-, regidas por el principio de causalidad, es decir que sólo se podrán computar de la renta bruta aquellos gastos que guarden una relación casual directa con la generación de la renta o con el mantenimiento de la fuente en condiciones de productividad.

Una solución en sentido contrario al que aquí se propicia implicaría que la deducción se transformara en una franquicia para la contribuyente, toda vez que mediante el cómputo del gasto pretendido (amén de que -como ya se expuso- detraiga un gasto que no se encuentra vinculado con la obtención de ganancias en los términos de la ley) se estaría convalidando la alteración del resultado final de la liquidación del impuesto.

Este tribunal resuelve hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la demandada.

(Tetra Pak S.R.L. – CAM. NAC. CONT. ADM. FED. – Sala I – 11/07/2013).

#### 9.- Deducción por incentivos

Es útil recordar que la Corte afirmó, refiriéndose a la actual Ley del Impuesto a las Ganancias (Ley 20.628) que ella no mantuvo un criterio riguroso en cuanto al carácter necesario de los gastos, como ocurría con la Ley 11.682, sino a través de la finalidad económica de los mismos.

La compañía **Pan American Energy LLC Sucursal Argentina (PAE)** había computado como gasto en su declaración jurada de ganancias un plan de pensión que les entregó a una parte de sus empleados y que se aplicaba exclusivamente a trabajadores provenientes de Amoco Argentina Oil Company. El llamado “plan de pensión” es un sistema establecido para incrementar la jubilación futura de los trabajadores que se desempeñaban inicialmente en la antecesora, sujeto a la condición de que permanecieran una cantidad mínima de años en la empresa con la finalidad de interesarlos en el

correcto cumplimiento de sus funciones y en la consecuente estabilidad laboral que les permitiría acceder al beneficio previsto.

Por su parte, los inspectores de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) determinaron de oficio una deuda vinculada al tributo porque no consideraron que el gasto podía ser computado.

Desde la AFIP sostuvieron que el gasto en cuestión no estaba dirigido a “mantener y conservar las ganancias gravadas”, lo que es indispensable para poder computarlo.

Como la empresa se dirigió ante el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) y la Cámara sin resultados positivos, elevó su solicitud ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Los magistrados revirtieron los fallos anteriores valiéndose en la postura de la Procuradora Fiscal que en su dictamen entendió que el plan de pensiones tiene como fin incentivar a los empleados que cumplan “correctamente” sus funciones. Resulta una eficiencia en el cumplimiento de su objeto social.

Dicho esto, la Corte entendió que el incentivo si apuntaba a la obtención de ganancias y a la conservación de la fuente productora de renta, considerando la importancia de los recursos humanos en la organización.

Por último, los ministros aclararon que la calidad de deducible del plan de pensión no depende en forma exclusiva de su extensión al resto de los trabajadores de Pan American Energy.

(Pan American Energy LLC Sucursal Arg. – CSJN – 26/08/2014).

## CONCLUSIÓN

Llegamos a analizar fallos polémicos y resonante en el tema de deducciones en el Impuesto a las Ganancias, y logramos ver que con conocimiento y práctica en el tema se pueden ampliar conceptos predeterminados por la legislación.

Por otro lado, vemos que, la AFIP no puede decidir cuándo un gasto es indispensable o no para el giro de los negocios, sólo debe comprobar que la erogación esté destinada a lograr la ganancia o mantener y conservar su fuente.

Si bien el contribuyente debe demostrar la autenticidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas, la necesidad de deducirlos debe ser evaluada por la empresa y no por el fisco, que es ajeno al negocio. El control del fisco no puede ir tan lejos como para determinar la inutilidad del gasto o la exageración de su monto para la producción de la ganancia.

La AFIP puede controlar que los gastos existan y que su magnitud esté relacionada con la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos, sustituyendo la decisión empresaria y sus motivaciones por el criterio administrativo de conveniencia y oportunidad.

Si bien es obligación de la empresa demostrar la veracidad de los gastos y su vinculación con las ganancias gravadas, la evaluación de si se trata o no

de un gasto necesario, y como tal deducible del Impuesto a las Ganancias, no es de la AFIP, porque ella es ajena al negocio, por lo que tampoco puede opinar sobre su utilidad o no, ni si el monto erogado es razonable o no, ya que ello implicaría permitirle juzgar discrecionalmente la buena administración de la empresa, lo que no es de su competencia. Si el contribuyente demuestra la efectiva realización de la erogación y su vinculación con su actividad, es suficiente para su deducción.

## ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

### a) General:

RAJMILOVICH, Darío, Manual del Impuesto a las Ganancias, Editorial La Ley (2013).

BAVERA, Josefina M., FRANKEL, Gustavo L., Ganancias de 1º, 2º y 4º, Editorial Errepar (Buenos Aires, febrero de 2007).

### b) Especiales:

DIEZ, Gustavo E., LANGE, Patricia, Impuesto a las Ganancias, Editorial La Ley, 5ta. edición (Buenos Aires, 2009).

Ley del Impuesto a las Ganancias, N° 20.628 (b.o. 31/12/1973).

### c) Otras Publicaciones:

Consultas a bases de información, en internet:  
[www.mrconsultores.com.ar](http://www.mrconsultores.com.ar)

Consultas a bases de información, en internet:  
[www.lossalierisdejarach.com.ar](http://www.lossalierisdejarach.com.ar)

Consultas a bases de información, en internet: [www.elcronista.com.ar](http://www.elcronista.com.ar)

Consultas a bases de información, en internet: [www.iprofecional.com.ar](http://www.iprofecional.com.ar)

Consultas a bases de información, en internet:  
[www.thomsonreuterslatam.com](http://www.thomsonreuterslatam.com)

## ÍNDICE

Prólogo.....	Pág. 1
--------------	--------

### CAPÍTULO I

#### Introducción al Impuesto a las ganancias

1 - Antecedentes del Impuesto a las Ganancias .....	2
2 - Conceptos importantes .....	3
3 - Aspectos importantes de la ley de Impuesto a las Ganancias .....	6
4 - Gastos deducibles según la Ley del Impuesto a las Ganancias .....	8

### CAPÍTULO II

#### Deducciones en la primera, segunda y cuarta categoría

1 - Tratamiento fiscal de automotores en el Impuesto a las Ganancias ....	16
2 - Gastos de “ropa y maquillaje”, “movilidad y viáticos”, “representación” y “sin comprobantes” .....	23
3 - Gastos no relacionados con la actividad .....	26
4 - Gastos necesarios para el desarrollo de la actividad .....	27

### CAPÍTULO III

#### Deducciones en la tercera categoría

1 - Gastos por liberación de recurso humano .....	32
2 – Donaciones .....	34
3 - Gastos sin respaldo de documentos .....	38
4 - Gastos con responsables Monotributistas .....	43

5 – Diferencia de criterios en la imputación de los gastos .....	48
6 - Deducciones por malos créditos .....	52
7 - Vida útil en las amortizaciones .....	59
8 - Deducciones por intereses y diferencia de cambio relacionados con el pasivo .....	61
9 - Deducción por incentivos .....	63
Conclusión .....	65
Índice Bibliográfico .....	67
Índice .....	69