

TÍTULO:	IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS
AUTOR/ES:	Amaro Gómez, Richard L.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXV
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

RICHARD L. AMARO GÓMEZ

IMPUESTO A LAS GANANCIAS. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS

A LA LUZ DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

La Sala A del Tribunal Fiscal de la Nación, con fecha 22 de agosto de 2018, se expidió en la causa "Rosen, Mónica Graciela s/apelación"⁽¹⁾ sobre la deducibilidad en el impuesto a las ganancias de ciertos gastos, entre ellos, los relativos a publicaciones especializadas efectuadas por un profesional (contador público) para el ejercicio de su profesión. El objeto del presente trabajo es analizar dicha causa, haciendo previamente una introducción para su mejor entendimiento.

INTRODUCCIÓN. MARCO GENERAL⁽²⁾

Recordemos que la ley de impuesto a las ganancias (en adelante, LIG) estableció, en sus artículos [17](#) y [80](#), que los gastos cuya deducción admite la ley, con las restricciones expresamente establecidas en la misma, son aquellos incurridos para obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas por el impuesto, y las mismas se restarán de las ganancias gravadas de la fuente que los origina.

En consecuencia, y en principio, todo gasto que tenga cierta vinculación con el ejercicio de la actividad gravada, y siempre y cuando se pueda demostrar tal relación o vinculación, se podrá deducir.

De hecho, es criterio sentado que quien está en mejores condiciones para determinar qué gasto es o no necesario para llevar a cabo una actividad empresarial es el contribuyente y no el Fisco, quien solo se debería limitar, en principio, a constatar la veracidad del gasto.

Por otra parte, desde la perspectiva de la técnica legislativa utilizada en el impuesto a las ganancias, el utilizar el concepto de **gasto necesario** para mantener, conservar y obtener la fuente de ganancias gravadas dejó un marco muy amplio, en el que es indudable que el legislador no puede precisar bajo ningún punto de vista, porque si bien hay costos relacionados con las actividades económicas que a priori parecen ser indudablemente deducibles, como puede ser con el costo del personal, hay otros que dependen de la actividad y de los factores de ciertas variables. Lo expuesto hace que sea imposible que el legislador defina en la ley de manera precisa qué concepto de gastos son necesarios, dado que esto depende de muchos factores.

Con relación a la precisión de conceptos, existen dos tipos de hechos imponible, entendiendo por tal la circunstancia fáctica o conjunto de ellas que el legislador establece como hipótesis para determinar en qué casos se produce el nacimiento de la obligación jurídico-tributaria: los generales y específicos. En el caso de los hechos imponible generales, la definición que adopta el legislador es genérica. En cambio, en los específicos se enumera cada uno de los conceptos que se encuentran gravados. Esto trae una gran implicancia, como se mencionó antes, dado que cuando el hecho imponible se define de manera genérica puede dar lugar a dudas, porque deja un amplio rango para la interpretación discrecional del concepto definido. Por el contrario, si el hecho imponible se definió por especificidad, lo que no se mencionó en el hecho imponible no está contemplado en él. En el caso en estudio, en el impuesto a las ganancias el hecho imponible está definido de manera genérica, lo cual trae aparejado que la base imponible (ganancia o renta neta) se llegue luego de considerar una universalidad de conceptos de manera discrecional, entre ellos, los atinentes al gasto necesario para mantener, obtener y conservar la fuente de ganancia gravada. Este tema es de vital importancia, dado que debido a esta circunstancia de tener conceptos relativos en la ley de impuesto a las ganancias esto puede dar lugar a dudas en cuanto a su interpretación y alcance. Por eso se dice que los hechos imponible específicos darían mayor seguridad jurídica.

En el impuesto a las ganancias, al utilizar el legislador el concepto relativo de gasto necesario, esto trajo aparejadas en la práctica diversas interpretaciones en cuanto a qué gastos se pueden deducir y cuáles no. Esto hace que en muchas ocasiones sea la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) quien interpreta para cada caso en particular y en otros casos sea necesario recurrir a los tribunales. Es decir, el esquema seguido por nuestro sistema tributario, al menos a nivel nacional, es el de autoliquidación o autodeterminación de la obligación tributaria, lo cual significa que es cada contribuyente, ya sea el responsable por

deuda propia o por deuda ajena, el que debe declarar los hechos generadores de la obligación jurídico-tributaria y su respectiva cuantificación del acuerdo establecido en el marco normativo vigente. Esto hace que tanto los contribuyentes como los responsables deban interpretar en primer lugar el marco normativo, salvo interpretaciones previas de la AFIP. Luego, esta tiene facultades de verificación y de fiscalización para controlar que lo liquidado se ajuste a las normas legales y reglamentarias. Es aquí donde aparece el órgano recaudador con la facultad de interpretar la ley para su aplicación, lo cual muchas veces el criterio ante conceptos genéricos no coincide con el adoptado por el contribuyente. Incluso, la AFIP puede expedirse sobre si los gastos deducidos tienen vinculación o no con las ganancias gravadas y la impugnación de gastos. En ocasiones, esto conllevó a recurrir a los tribunales administrativos (Tribunal Fiscal de la Nación) o a los tribunales judiciales. En muchos casos, los tribunales han reconocido que el único apto para determinar qué gasto está o no relacionado con la fuente de ganancias gravadas es el empresario, quien conoce la actividad y sabe de antemano la incidencia de llevar cada gasto respecto de su eficacia en cuanto al resultado.

La cuestión fundamental radica en diferenciar cuáles son los gastos necesarios y cuáles son los personales. Estos últimos en líneas generales lo podemos definir como aquellos relacionados con la vida personal del individuo sin relación o conexión con su actividad económica y que no pueden ser computables para la determinación de la ganancia neta sujeta a impuesto. Del espíritu de la ley de impuesto a las ganancias surge que la intención del legislador fue gravar la renta neta, es decir, la renta bruta neta de gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del que la produce. Es indudable que esa fue la intención del legislador que, a lo largo de la ley, dio relevancia al tema de gastos deducibles. Si bien estableció limitaciones de diferentes tipos, eso se hizo en aras de evitar abusos. También en el esquema de la ley se establecieron deducciones de diferentes tipos, entre ellas, las generales, las especiales a cada categoría y las comunes, aunque para las personas físicas el legislador contempló otros conceptos deducibles como las cargas de familia. Todo este esquema lleva a gravar finalmente la renta neta, que es un concepto al que la ley le da una importancia preeminente.

Por otra parte, si bien la ley de impuesto a las ganancias establece limitaciones siempre y cuando se respeten las mismas, todo gasto que cumpla la condición de necesidad es deducible, ya que esto sería ir en contra del mismo espíritu que surge de la ley, el cual devela la clara voluntad del legislador de gravar la ganancia o renta del contribuyente. Por ende, impugnar arbitrariamente gastos por parte del Fisco no solo sería ir en contra de la voluntad del legislador imponiendo una interpretación errónea de la ley, sino que también sería ir en contra del principio de legalidad de jerarquía constitucional o de reserva de la ley plasmado en varios artículos de nuestra Constitución Nacional, entre ellos el [artículo 17](#), que establece que solo el Congreso impone las contribuciones del [artículo 4](#); también tenemos el [artículo 4](#), que establece que las contribuciones son una fuente de recurso de la Nación y que las impone el Congreso. A su vez, todo esto está reforzado por el [artículo 19](#), que establece que nadie puede ser obligado a lo que la ley no mande, ni privado de la que ella no prohíbe.

Por último, ninguna interpretación puede apartarse de la voluntad del legislador, ya que eso iría en contra de la seguridad jurídica de todo sistema tributario, si se admitieran interpretaciones arbitrarias que se aparten de dicho sentido. Además, como varias veces lo ha sentenciado la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en todo método para la interpretación de las normas tributarias debe darse especial relevancia a aquellos cuya finalidad sea revelar la voluntad del legislador.

OTRO ANTECEDENTE DE LA SALA D DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN⁽³⁾

Recordemos que en el año 2008 la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, con fecha 5 de marzo de 2008, dictó una importante sentencia sobre un recurso interpuesto por la conocida periodista María Magdalena Ruiz Guiñazú contra resoluciones de la AFIP que impugnaban ciertos gastos que la periodista, en adelante la contribuyente, había deducido en sus declaraciones juradas del impuesto a las ganancias.

En el caso, la contribuyente tenía como actividad principal la conducción de programas periodísticos tributando el impuesto a las ganancias por la cuarta categoría, es decir, por la categoría de rentas del trabajo personal. Los gastos deducidos por la contribuyente e impugnados por el Fisco fueron, entre otros, los de restaurantes, recepciones, obsequios, maquillaje y ropa, entre otros.

Asimismo, la contribuyente sostuvo en el recurso de apelación que todos estos gastos eran necesarios, ya que estaban destinados a *"presentar una imagen que permitiera mantener o mejorar la posición de la recurrente en el mercado"*, mientras que el Fisco fundamentaba, básicamente, que estos gastos eran consumos personales del contribuyente y, por ende, no deducibles.

A su turno, el Tribunal Fiscal de la Nación, en general, falló a favor de la contribuyente, al sostener que *"es doctrina desde antigua data que la necesidad de deducir ciertos gastos en la determinación del tributo no puede ser evaluada con certeza por el organismo recaudador, toda vez que es ajeno al negocio de que se trate y la misma corresponde al contribuyente, porque se trata de circunstancias de directo conocimiento de este"*. Por otra parte, el fallo también indicaba que *"...el concepto de necesidad es relativo y debe aplicarse en función de la finalidad de las erogaciones y 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 en que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente a gastos en que se ha incurrido"*.

Por otra parte, también esbozó que *"...que el tope o límite a considerar no puede ser otro que aquel que surja de la razonabilidad del monto gastado en relación con las características particulares de la actividad en cuya función se realizan y con el monto de los ingresos obtenidos en su ejercicio, que se transforman en guía cuantitativa de orientación"*.

Por ende, para el Tribunal Fiscal tiene vital importancia las características y particularidades de la actividad económica que lleva a cabo el contribuyente a fines de determinar si un gasto es o no deducible.

LOS HECHOS DE LA CAUSA

Todo se inició cuando a Mónica Graciela Rosen (en adelante, la contribuyente) se le determinó de oficio el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2010, liquidándole intereses y aplicándole una multa por defraudación fiscal. Al respecto, se le cuestionó la deducción de gastos de diversa naturaleza relacionados con ganancias de primera (alquiler de inmuebles) y cuarta categoría (ejercicio de la actividad profesional de contador público).

Entre los gastos cuestionados se encontraron los siguientes:

a) *Gastos de inmuebles*: viajes a Chaco y a Uruguay que los consideró relacionados con créditos de primera categoría, dado que poseía dos inmuebles en dichos lugares, los cuales fueron informados en sus respectivas declaraciones juradas de ganancias y bienes personales.

b) *Gastos médicos*: con relación a estos, la contribuyente sostuvo que "en cuanto a los gastos de SIMECO (\$ 2.545,50), explica que al ser contadora pública goza de un plan de cobertura médico-asistencial que brinda el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA a sus afiliados y tal prestación se realiza a través de dicho plan. Afirma que dicha deducción tiene sustento en el artículo 81, inciso g), de la ley del gravamen".

c) *Gastos en editorial -publicaciones especializadas-*: con relación a las erogaciones relacionadas con Rubinzal-Culzoni, señaló que se trató de la compra de publicaciones especializadas que son necesarias para poder llevar adelante su actividad profesional.

Por último, argumentó que la legislación aplicable permite la deducción del gasto necesario, solo estando su procedencia condicionada a estar, por un lado, en lo que taxativamente enuncia la ley y, por otro, a ser un gasto cuya finalidad económica le atribuya la condición de necesaria para obtener y mantener la fuente de ganancias gravadas.

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN, SALA A

En el voto de la vocal, doctora Laura A. Guzmán, el Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A, en general, sentenció lo siguiente:

- Que el [artículo 17 de la ley de impuesto a las ganancias](#) dispone que "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", así como también, en la parte pertinente del [artículo 80](#), se indica que "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".

- Que se puede sostener genéricamente, considerando el juego armónico de las normas de la ley del impuesto y de su decreto reglamentario, que el criterio fundamental para los gastos es que los mismos se puedan deducir cuando se hayan realizado para mantener, conservar u obtener la fuente de ganancias gravadas, y en tanto no se verifiquen los supuestos no admitidos por el [artículo 88 de la ley](#). En este aspecto, el organismo recaudador no las puede impugnar "...so pretexto de no compartir el criterio de necesidad o de pertinencia del gasto asignado por el contribuyente".

- Que si bien es cierto que es el contribuyente quien no solo debe demostrar la veracidad de los gastos, sino también su vinculación con la fuente de ganancias gravadas, ello no obsta a que quien afirma un hecho debe a su vez ser proveedor de los elementos probatorios del mismo. En el caso concreto, sería el Fisco Nacional quien debería probar sus afirmaciones en cuanto a que los gastos no guardan vinculación con la fuente de ganancias gravadas.

- Que es doctrina aceptada que la necesidad del gasto no puede ser determinada con certeza por el organismo fiscal, toda vez que es ajeno al negocio del contribuyente y la misma corresponde exclusivamente a este último, ya que se trata de una circunstancia de conocimiento de este ("[Editorial Dante Quinterno SA](#)" - TFN - Sala D - 26/11/1970). Por ende, en este sentido, "el concepto de necesidad es relativo y debe apreciarse en función de la finalidad de las erogaciones ... sería muy peligroso que el Fisco en cada erogación determine o pretenda establecer la efectiva productividad del gasto quitando al empresario flexibilidad que precisa el manejo de su negocio, y que hace que muchos de los gastos en los que incurra no redunden necesariamente en la producción de un rédito que pueda imputarse específicamente al gasto en el que se ha incurrido".

- Que el Fisco Nacional no puede juzgar de manera discrecional la buena administración de la empresa de que se trata:

"En otros términos, el Fisco puede controlar los gastos por su función productiva para aceptar o no su existencia y su magnitud con relación a la ganancia bruta, pero no puede censurar los gastos sustituyendo la decisión empresarial y sus motivaciones por el criterio de administración de conveniencia y oportunidad (conf. Jarach, Dino: "Impuesto a las ganancias" - Ed. Cangallo - 1980 - pág. 73).

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 (conf. Jarach, Dino: "Finanzas públicas y derecho tributario" - Ed. Abeledo-Perrot - 1996 - pág. 552)".

- Que en el caso concreto, el organismo fiscal no niega la existencia de los gastos impugnados, sino que cuestiona el cumplimiento de los requisitos legales que habilitan su deducción.

- Que los gastos relacionados a inmuebles fueron impugnados por no provenir de inmuebles propios, sino de una sucesión indivisa, por lo cual le asiste la razón al Fisco, dado que las sucesiones indivisas son contribuyentes del impuesto desde la muerte del causante hasta la declaratoria de herederos, o hasta declarado válido el testamento.

- Que en lo relativo a los gastos en viajes a la Provincia del Chaco y a Uruguay, el hecho de tener inmuebles alquilados en los lugares a los cuales se trasladó el contribuyente no permite concluir sin elementos adicionales que los mismos tengan relación con ingresos declarados en la primera categoría.

- Que en cuanto a los importes abonados al sistema médico del Consejo Profesional de Ciencias Económicas (SIMECO), el [artículo 81, inciso g\)](#), autoriza la deducción de cuotas a instituciones médico-asistenciales del contribuyente y de las personas que revisten para el carácter de cargas de familia, estableciendo un tope para dicha deducción. En conclusión, resulta procedente la deducción.

- Que en cuanto a los gastos abonados por Rubinzal-Culzoni, "...no existen controversias respecto a que se trata de una editorial especializada, de lo cual se infiere que la recurrente debió necesariamente adquirir publicaciones útiles para el desarrollo de su actividad gravada, resultando por ende un gasto vinculado con ingresos de cuarta categoría".

- Por último, en cuanto a la multa por defraudación fiscal, si bien el Fisco presumió el dolo con sustento en el [artículo 47, inciso d\)](#), de la ley 11683, el cual esboza que se presume dolo en caso de no llevarse libros de contabilidad, registraciones y documentos de comprobación suficientes, y ello carezca de justificación considerando el volumen de las operaciones, entre otros elementos, el Fisco no acreditó las circunstancias señaladas, o que acrediten dichas circunstancias, de modo tal que no se puede visualizar el soporte fáctico de la presunción de defraudación. Por ende, reencuadró la multa por omisión del [artículo 45 de la ley 11683](#).

A su turno, el vocal, doctor Rubén A. Marchevsky, adhirió al voto de la vocal instructora, votando en el mismo sentido. Conforme a lo expuesto, se confirmó parcialmente el ajuste fiscal.

REFLEXIÓN FINAL

A modo de reflexión final, podemos volver a sostener que del espíritu de la ley del impuesto a las ganancias surge que todo gasto incurrido para mantener, conservar u obtener la fuente de ganancias gravadas resulta deducible de la ganancia bruta a fines de determinar la ganancia neta sujeta a impuesto. Si bien es cierto que de la norma y de la reglamentación surgen limitaciones y topes a estas deducciones, las mismas son de carácter objetivo, razón por la cual no dejan a discrecionalidad del Fisco la aplicación de las mismas.

Todo gasto, entendiendo como tal el sacrificio económico que realiza cualquier persona para obtener un determinado fin o determinados fines, resultaría deducible si:

- existiera relación entre dicho gasto y la ganancia bruta obtenida, por más que dicha relación no sea directa;
- el monto total del gasto realizado sea razonable en lo que respecta a los ingresos brutos obtenidos;
- existe habitualidad del gasto en el ejercicio en dicha actividad, no solo para el caso del contribuyente sino también para el caso de otros sujetos que desarrollan la misma actividad; esto se relaciona con la frecuencia en la que se incurre en dicho gasto; cabe destacar que esto es tan solo un indicador, dado que también existen casos excepcionales que, por más que no se repiten, pueden llegar a ser deducibles si se cumplen los puntos anteriores.

Un concepto de gasto siempre es deducible en tanto y en cuanto guarde esa relación de necesidad para la obtención de la fuente de ganancias gravadas, lo cual hace que dicha relación con el tipo de gasto varíe según la actividad que ejerza el contribuyente. Por ejemplo, para un contador o un abogado el gasto en trajes o publicaciones especializadas puede ser sumamente necesario para la obtención de ganancias gravadas.

Lo expuesto nos conduce a sostener que siempre hay que analizar un gasto considerando las características y peculiaridades de la actividad del contribuyente, salvo los gastos expresamente estipulados en la ley como es el caso de las deducciones generales, entre otros; no existen en la práctica gastos universalmente deducibles para todos los contribuyentes, ya que eso depende, como se dijo antes, del tipo de actividad que lleve a cabo el mismo y de sus particularidades.

Notas:

(1) ["Rosen, Mónica Graciela s/apelación"](#) - TFN - Sala A - 22/8/2018 - Cita digital EOLJU186060A

(2) Amaro Gómez, Richard L.: "Gastos necesarios" - www.econlink.com.ar

(3) Amaro Gómez, Richard L.: "Deducciones en el impuesto a las ganancias. Ampliación del criterio en materia de deducción de gastos" - www.econlink.com.ar

Cita digital: EOLDC098647A

Editorial Errepar - Todos los derechos reservados.