

Derecho Tributario Impuesto A Las Ganancias Agente De Retencion Interpretacion De La Ley

JURISPRUDENCIA

Derecho tributario. Impuesto a las ganancias. Agente de retención.

Interpretación de la ley Se confirma la resolución de la AFIP que determinó de oficio a la recurrente una deuda de impuesto a las ganancias por haber omitido actuar como agente de retención en una operación, dado que el Superior Tribunal interpretó que no quedan excluidas del concepto "gastos" del artículo 40 de la ley 20.628 las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio.

Suprema Corte: - I - A fs. 142/144, la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación que, a su turno, había ratificado la determinación de oficio que había disminuido el quebranto impositivo declarado por la actora en el impuesto a las ganancias del periodo 2003. Para así decidir, especificó que la causa del ajuste consistía en la aplicación del art. 40 de la ley 20.628 (t. o. por decreto 649/97, al que se referirán las citas siguientes), el que establece que la Dirección General Impositiva podrá impugnar el gasto en el balance impositivo del contribuyente cuando éste no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes. Preciso que la actora había efectuado pagos a ciertos proveedores por importes superiores a los \$..., sin practicar la retención del impuesto a las ganancias ordenada por la resolución general (AFIP) 830, motivo por el que resultaba aplicable el citado art. 40 de la ley del tributo. Afirmó que este precepto se inserta dentro de la estructura del impuesto a las ganancias, subordinado la detracción de los gastos al cumplimiento -por parte del contribuyente- de sus deberes como agente de retención de ese mismo tributo. En esta línea, agregó que la actora no había aportado documentación para demostrar que sus proveedores hubieran ingresado el impuesto que no fue retenido. Señaló que el art. 40 de la ley 20.628 se refiere a gastos en general, por lo cual, más allá de las diferencias técnicas que explica la recurrente entre gastos y costos, lo cierto es que el término empleado por la norma comprende a todas las erogaciones necesarias para obtener, mantener y conservar la fuente de ingresos, dentro de las cuales están incluidas aquellas destinadas a la compra de mercaderías. Y el acierto o el error, el mérito o la conveniencia de esa solución legislativa no es un punto sobre el cual el Poder Judicial deba pronunciarse. Por último, desechó la defensa de la actora sustentada en las dificultades económicas que atravesó el país en los años 2002 y 2003, y en su consecuente imposibilidad de actuar como agente de retención del tributo durante ese lapso, puesto que en estos regímenes el sujeto activo se hace de fondos que no le pertenecen con el solo fin de ingresarlos al Fisco y, en consecuencia, no puede utilizarlos en beneficio propio. - II - Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 147/162, concedido a fs. 177 en cuanto se discute la interpretación y alcance de normas federales, pero denegado en lo relativo a la arbitrariedad endilgada. Contra esta decisión, se interpuso el recurso de hecho que, bajo el registro S.172, L.XLIX, obra agregado por cuerda a estas actuaciones. En primer término, diferenció los conceptos "costo" y "gasto" en la mecánica del impuesto a las ganancias. Indicó que, en la enajenación de los bienes de cambio, se entiende por ganancia bruta el total de las ventas netas menos el "costo", según lo establece el art. 51 y sgtes. Y que, de la ganancia bruta así determinada, deben restarse los "gastos" necesarios para obtenerla, mantenerla y conservarla, como lo disponen los arts. 17 y 80. Destacó que la letra del art. 40 de la ley únicamente se refiere a los "gastos" y que su aplicación no puede extenderse al "costo" de los bienes de cambio, que representa un concepto distinto y de cómputo anterior para calcular la base imponible del tributo. En segundo lugar, indicó que el organismo recaudador reconoce la veracidad de las compras de bienes realizadas pero, simultáneamente, impugna su deducción apoyándose en la omisión del contribuyente de actuar como agente de retención. De esta forma, se desconoce el principio de realidad económica, que indica que el costo de las adquisiciones debe ser restado de los ingresos para arribar a la verdadera renta neta, así como también se transgrede la doctrina de los propios actos, al reconocerse y negarse -al mismo tiempo- ese costo de la mercadería adquirida para su posterior reventa. Finalmente, sostuvo que la prueba testimonial rendida en sede administrativa había demostrado su imposibilidad de actuar como agente de retención respecto de las adquisiciones realizadas durante el ejercicio fiscal en estudio (del 1º de septiembre de 2002 al 31 de agosto de 2003), toda vez que ellas se efectuaron por intermedio de un pool de compras que negociaba las condiciones y las trasladaba a sus miembros, quienes carecían de margen de negociación. - III - Estimo que, por razones de economía procesal, es conveniente tratar de manera conjunta lo referido al recurso extraordinario de fs. 147/162 y al de hecho del expediente S.172, L.XLIX. En tal sentido, considero que ambos resultan formalmente admisibles -con la salvedad que expondré en el punto VI-, toda vez que se halla en tela de juicio la inteligencia de normas federales (ley 20.628 y sus modificatorias) y la decisión definitiva del superior tribunal de la causa ha sido contraria al derecho que el recurrente ha sustentado en ellas (art. 14, inc. 3º, de la ley 48). Además, pienso que corresponde examinar, en forma paralela, las impugnaciones traídas a conocimiento del Tribunal, ya que las

referidas a la alegada arbitrariedad en que habría incurrido el tribunal anterior y las atinentes a la interpretación de la cuestión federal son dos aspectos que guardan entre sí estrecha conexidad (conf. doctrina de Fallos: 321:2764; 323:1625). - IV - El art. 40 de la ley 20.628, cuya inteligencia aquí se debate, establece: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección General Impositiva podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste". Estimo que, para su correcta hermenéutica, corresponde recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su letra, pero, por encima de lo que las leyes parecen decir literalmente, corresponde indagar lo que dicen jurídicamente, y si bien no cabe prescindir de las palabras, tampoco resulta adecuado ceñirse rigurosamente a ellas cuando así lo requiera la interpretación razonable y sistemática (Fallos: 291:181; 293:528; 327:5649). Sobre la base de estas asentadas pautas, resulta evidente para mí que la actora pretende ajustarse rígidamente al término "gasto" empleado para el precepto, para diferenciarlo del "costo de los bienes de cambio" y colocar a este último concepto fuera de su alcance. Sin embargo, en mi parecer no corresponde someterse a esta singular pauta gramatical en desmedro de la racionalidad de la norma (arg. de Fallos: 306:1580 y sus citas), máxime cuando no existen elementos que permitan afirmar que medió la voluntad del legislador en ese sentido (Fallos: 327:5649). En efecto, no encuentro un motivo válido para sostener que la omisión de actuar como agente de retención en la generalidad de las compras que realiza el contribuyente puede derivar en la impugnación de esos gastos por parte del Fisco, a excepción del caso peculiar y aislado de las adquisiciones de bienes de cambio. No advierto, ni ha sido alegado en momento alguno por la actora, que este segundo supuesto encierre una diferente conducta del contribuyente que omite su debida actuación, ni un desigual perjuicio al Fisco causado por ello, que justifique el disímil tratamiento que ella propugna. Y, en lo referido a la voluntad del legislador, no puede pasar desapercibido que, cuando en el año 1946 el Ministerio de Hacienda elevó el proyecto para modificar la ley del entonces impuesto a los réditos -ley 11.682-, propiciando la incorporación de la norma que actualmente se ubica en el art. 40 de la ley 20.628, sostuvo: "El sistema que consagra este artículo, da facultad a la Dirección para impugnar la deducción de un pago, cuando sobre el mismo debió actuarse como agente de retención y no se cumplió con esa obligación ... Ha parecido lógico impedir que el responsable practique deducciones vinculadas con obligaciones fiscales a las que no ha dado cumplimiento" ("Modificación de las leyes 11.682 T.O., 11.683 T.O. y decreto ley 18.229/43. Creación del impuesto a las ganancias eventuales. Texto y comentario de las nuevas disposiciones", Buenos Aires, 1946, Ed. oficial, pág. 60/61). De aquí se colige, sin hesitación, que el propósito de la reforma fue castigar todo tipo de deducción que los contribuyentes pretendieran efectuar sin haber practicado la retención del impuesto a las ganancias correspondiente, sin que en momento alguno se excluya o se prevea un tratamiento diferencial para las adquisiciones de los bienes de cambio. En mi parecer, esta intención del legislador, a la que corresponde dar pleno efecto (Fallos: 308:1745; 312:1098; 313:254), corrobora la improcedencia de la diferenciación que pretende establecer la actora. Finalmente, es necesario dejar en claro que lo aseverado hasta aquí se apoya en conocidos criterios, establecidos desde antiguo por el Tribunal, en el sentido de que la proscripción de la aplicación analógica o extensiva de la ley -como ocurre en el campo penal y en el tributario- no excluye la hermenéutica que cumpla el propósito legal, con arreglo a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos 254:362; 256:277), o, dicho en otras palabras, que "las normas impositivas no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla, de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación" (Fallos 243: 204 y su cita, entre otros). - V - Sentado lo anterior, considero que el principio de la realidad económica (arts. 1º y 2º de la ley 11.683, t.o. 1998) así como la doctrina de los propios actos, invocados por la recurrente en su defensa, carecen de aplicación para la correcta solución de esta causa. Es que, en mi parecer, el art. 40 de la ley 20.628 consagra, en la economía de este tributo, una medida de índole estrictamente penal (Fallos: 284.150, entre otros). En efecto, a diferencia de lo que ocurre con el art. 37 de la misma ley, no se procura aquí la íntegra percepción de la renta fiscal en una particular situación -falta de individualización del beneficiario de la renta (Fallos: 275:83 y 323: 3376) -, sino que se persigue la represión de una conducta ilícita -omisión de actuar como agente de retención- con un alcance eminentemente punitivo. Pienso que esta naturaleza queda ratificada por dos circunstancias. En primer lugar, pues idéntico comportamiento ilícito sirve también de antecedente para el castigo tipificado en el art. 45 de la ley 11. 683, precepto que ostensiblemente posee el carácter de una sanción definitiva. En segundo término, por la inexistencia de previsiones legales o reglamentarias similares a las establecidas en el art. 38, inc. a), de la ley del tributo o en el art. 52 de su reglamento, que dispensen de la aplicación de la figura bajo estudio. Por ello, y contrariamente a lo sostenido por la apelante, pienso que el Fisco puede impugnar la deducción del gasto para sancionar la omisión del contribuyente de actuar como agente de retención, en los términos del art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias, sin que ello implique desconocer la veracidad de las compras realizadas por el contribuyente ni tampoco incurrir en una contradicción con sus propios actos. - VI - Por último, considero que el agravio fundado en la falta de consideración, por parte de las instancias anteriores, de la prueba testimonial rendida en sede administrativa resulta ajeno al recurso extraordinario. Estimo que ello es así con sustento en la inveterada doctrina de la Corte que explica que

la arbitrariedad es de carácter excepcional y que no tiende a sustituir a los jueces de la causa en cuestiones que les son privativas, ni a corregir en tercera instancia fallos equivocados o que se reputen tales, ya que sólo admite los supuestos de desaciertos y omisiones de gravedad extrema, a causa de los cuales los pronunciamientos no pueden adquirir validez jurisdiccional (Fallos: 324 :3421; 3494; 4123; 4321). Bajo este prisma, observo que el recurso planteado resulta inadmisibile pues, para convalidar la pretensión fiscal, el a quo dio fundamentos de hecho, prueba y derecho procesal que acuerdan -en mi criterio- sustento suficiente a lo resuelto, sin que la alegada falta de valoración de las pruebas rendidas en sede del Fisco Nacional luzca suficiente para rebatirlos. Merece destacarse aquí que el Tribunal Fiscal señaló en su sentencia que la actora no había ofrecido, ante sus estrados, prueba alguna (cfr. fs. 81). En conclusión, el agravio del apelante sólo traduce sus discrepancias con el criterio de selección y mérito del material probatorio utilizado por los jueces de la causa, aspecto que no cubre la tacha de arbitrariedad que sostiene el remedio federal (Fallos: 280:320; 295:165; 297:333), cuyo carácter excepcional no tiende a sustituir a los magistrados cuando deciden cuestiones que le son privativas (Fallos: 394:394; 295:356; 297:173), aun cuando se invoque error en la solución del caso (Fallos: 296:82, 445; 302:1030). - VII -

Por los fundamentos expuestos, considero que debe confirmarse la sentencia apelada en cuanto ha sido motivo de recurso extraordinario. Buenos Aires, 01 de abril de 2014. ES COPIA LAURA M. MONTI ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa Procuración General de la Nación Correlaciones: Ley 20628 - BO:
31/12/1973 004218E