

La historia de tal art. 40 y la del fallo “San Juan S.A.”, del Alto Tribunal, serían dignos de integrar una versión local de *Tax stories*, libro editado por Paul L. Caron, profesor de la *Pepperdine University School of Law*, donde se recopilan diez *leading cases* de la Suprema Corte de Justicia de los Estados Unidos de América sobre el impuesto a la renta federal de ese país (1). Como advierte Reuven S. Avi-Yonah, en su reseña de *Tax stories*, en tanto *historias sobre impuestos* (2), algunos casos son más interesantes que otros, o sus personajes principales ayudan a recrear experiencias más vívidas (3).

En línea con esa justificación estética que nos propone Avi-Yonah, la historia del referido art. 40 sobresale por haber enfrentado con éxito las acusaciones más graves: desde que se trata de un *dinosaurio que habita dentro de la ley del impuesto a las ganancias y que ha quedado totalmente en desuso* (4), hasta ser una *noma que no tiene forma alguna de integrar el ordenamiento jurídico nacional vigente*, cuya manifiesta declaración de inconstitucionalidad de oficio se imponía (5) o cuya derogación no puede hacerse esperar (6).

un *leading case* del Alto Tribunal, como es el de la causa “Mera, Miguel Ángel”, referido a las condiciones para la aplicación del principio constitucional de razonabilidad de las leyes tributarias.

II. El fallo “San Juan S.A.” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

La cuestión debatida en el fallo indicado trató sobre la aplicación del art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias respecto de la impugnación, por parte del fisco, de la erogación efectuada por el contribuyente para adquirir bienes muebles a determinados proveedores, sin practicar la retención en concepto de dicho tributo, conforme lo establece la resolución general 830/2000 (AFIP). El fisco había detectado facturas presuntamente apócrifas, sobre las cuales no se aplicó el régimen de salidas no documentadas, en función del art. 38 de la ley, ya que los pagos tenían como destino la adquisición de bienes. Sin perjuicio de ello, el fisco impugnó la deducción de las erogaciones por haber omitido el contribuyente actuar como agente de retención.

de *costo*, según la diversa acepción técnica de cada término en la estructura de la ley del impuesto a las ganancias. El contribuyente rechazó una interpretación extensiva del término *gasto* para abarcar los *costos* de los bienes de cambio adquiridos.

El Alto Tribunal circunscribió la cuestión en debate a establecer si el término *gasto*, utilizado en el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias, debía *ceñirse a su acepción técnica más estricta* y, por lo tanto, excluir del alcance de la norma a las erogaciones efectuadas por el contribuyente para adquirir bienes de cambio: el Alto Tribunal expresamente reconoció que *éstas no responderían al concepto de “gasto” sino al de “costo”*.

A fin de indagar el sentido que el legislador había asignado al término *gasto*, empleado en la redacción del art. 40, el Alto Tribunal se remitió al proyecto elevado por el Ministerio de Hacienda de la Nación para modificar la ley del impuesto a los réditos (ley 11.682), que propiciara incorporar al entonces art. 39 (actual art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias). En consecuencia, el Alto Tribu-

78/2001, la naturaleza sancionatoria del art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias (8). De acuerdo con el dictamen, el art. 40 no impone un castigo, sino simplemente faculta al fisco a impugnar, en el balance impositivo, el registro de un *gasto*, cuando a su respecto no se hubiera efectivizado la correspondiente retención. A su entender, el art. 40 se limita a consagrar una *consecuencia de índole impositiva (no deducibilidad)* para el contribuyente que no hubiera realizado una retención, de la cual emergen *derivaciones impositivas* diferentes a las *contravencionales*, establecidas por la ley 11.683, respecto de la omisión de actuar como agente de retención, e incluso *penales*, en la medida de la calificación de la conducta en la ley 24.769.

En resumen, con el dictamen DAT 78/2001 —reiterado en dictamen DAT 74/2003— (9) el fisco concluyó que al omisión actuar como agente de retención, procede aplicar conjuntamente el art. 40 de la ley del impuesto a las ganancias y las sanciones previstas por las leyes 11.683 y 24.769.

CONTINÚA EN LA PÁGINA 2

DOCTRINAS

Lea del impuesto a las ganancias: ¿es constitucional su art. 40? El impacto en la teoría de las sanciones anómalas y el principio de razonabilidad de las leyes tributarias
Mariano F. Braccia 1

Cuánta de la deuda pública externa e interna
Héctor L. Giuliano 5

Lea de blanqueo: ¿son los bonos una buena opción?
Pablo Gayol 6

COMENTARIO BIBLIOGRÁFICO

Régimen de sinceramiento fiscal. Análisis integral
Autor: Humberto P. Diez 6

RESEÑA JURISPRUDENCIAL 7

PANORAMA FINANCIERO

Nuevo horizonte de financiamiento
Por Matías Isasa y Pablo Carreras Mayer 8

