

T. 440



KOHLER, M.P.  
El Monto Consumido -

2005

62154

62154

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE RIO CUARTO**

**MONOGRAFÍA**

**DE**

**ESPECIALIDAD EN TRIBUTACION**

**EL MONTO CONSUMIDO  
ANALISIS E IMPLICANCIA**

**AUTORA: C.P. MARÍA PATRICIA KOHLER**

**DIRECTOR: DRA. NORMA MARTINEZ DE PEREZ**

**RIO CUARTO, 30 DE NOVIEMBRE DE 2005.**

16153

62134

MFN:
Clasif:

I N D I C E:

Introducción.....	2
Capítulo I: <u>Los Deberes Formales y Materiales Tributarios: naturaleza y objetivos.</u>	
I.1 La Relación Jurídica Tributaria.....	4
I.2 Las Obligaciones Formales.....	9
I.3 Las Obligaciones Materiales.....	13
Capítulo II: <u>La Determinación del Impuesto a las Ganancias.</u>	
II.1 El Hecho Imponible.....	20
II.2 La Cuestión Patrimonial.....	23
II.3 Las Variaciones Patrimoniales: su justificación.....	28
Capítulo III: <u>El Monto Consumido.</u>	
III.1 Existencia y esencia.....	31
III.2 Obtención del "monto consumido".....	33
III.3 Justificación y control.....	35
Capítulo IV: <u>La Modificación del Monto Consumido:</u>	
IV.1 Modificaciones espontáneas.....	38
IV.2 Modificación luego de notificada una verificación: su procedencia.....	41
IV.3 Razonabilidad del Monto Consumido.....	45
A modo de conclusión.....	49
Bibliografía.....	53

## INTRODUCCIÓN:

El impuesto a la renta es uno de los pilares sobre los que descansan los ingresos fiscales de la mayoría de los países del mundo, si bien con diferente gravitación, resultando uno de los principales en países desarrollados, o por el contrario un buen aportante a las arcas de las administraciones luego de los impuestos indirectos, en los países en desarrollo.

Las múltiples normas que regulan su tributación descansan sobre una base común de medición: todo ingreso generado que sea efectuado por sujetos previamente definidos, en la medida que no agote la fuente generadora de recursos y luego de descontadas las erogaciones necesarias para mantener y conservar dicha fuente, va a derivar en utilidad gravable.

Los controles genéricos que pueden y deben hacer los administrados, y que por su parte deviene en un cotejo seguro por parte del Fisco, es la necesaria conclusión financiera de que lo ganado fue destinado al incremento de capital o en su defecto gastado por el declarante.

Este último concepto denominado “**monto consumido**” es el que se desarrolla en el presente trabajo en sus diferentes facetas y consecuencias, tanto para el Fisco como para el sujeto tributante.

La metodología usada es de carácter descriptivo y explicativo, intentando establecer en cada una de las apreciaciones abordadas una apoyatura teórica completada con datos reales como son por ejemplo los aportes jurisprudenciales, conteniendo el cuerpo del escrito distintos capítulos en los que si bien se incursiona en temas independientes en cada uno, la reflexión progresiva irá abarcando paulatinamente la idea central, que de esta forma llevará a una conclusión final que se pretende, sea clara y colabore con la continuidad de la discusión del tema elegido.

Para la estructuración del trabajo se apeló a los institutos legales, doctrina y jurisprudencia existente en la materia, pretendiendo como secuencias del presente escrito analizar en el primer capítulo los deberes formales y materiales instrumentados por la normativa vigente; en el segundo capítulo esbozar un análisis sobre la determinación del impuesto a las Ganancias y la ubicación del monto consumido en dicha declaración. En el tercer capítulo se incursiona en la naturaleza, esencia y obtención del guarismo que se trata, comentando en un

cuarto bloque las posibilidades de su modificación y en su caso consecuencias que de ello derivan, finalizando a modo de conclusión con opiniones del tema tratado, sus repercusiones y de la necesidad de un análisis legal - fáctico de cada posible caso, todo ello en base a los parámetros descritos.

La relación existente entre el tema propuesto y la carrera de Especialidad en Tributación es directa, atento que no debe existir agente económico que no deba anualmente liquidar su impuesto a la renta y en consecuencia estimar o determinar su monto consumido en gastos no deducibles, siendo que por otro lado la misma Administración verifica y coteja dicha determinación en cada fiscalización que practica sobre este impuesto.

Si bien el concepto y la determinación del mismo ha sido analizado en varias oportunidades en cuanto a la obligatoriedad de su demostración, o la inmovilidad no espontánea cuando se pretende modificar, han habido distintos pronunciamientos que obligan a entender una nueva forma de considerar la posibilidad de su modificación, ante posibles inconsistencias que se detecten, dentro de ciertos límites y en la medida del resguardo de la coherencia en cuanto a los hechos ocurridos y las pruebas que lo avalen.

## CAPITULO I:

### LOS DEBERES FORMALES y MATERIALES TRIBUTARIOS:

#### NATURALEZA Y OBJETIVOS:

En lo que aquí interesa, el desarrollo del presente capítulo se centrará en la relación jurídica tributaria que conjuga el elemento subjetivo, entendiendo por tal a la persona física o jurídica generadora del hecho (sujeto pasivo o responsable) que la normativa ha definido como presupuesto del nacimiento de una obligación (hecho imponible) debida a otra (sujeto activo); de los deberes materiales que las normas definen como generador de tal situación y de los deberes formales que son exigidos para garantizar la medición y control de los anteriores.

#### I.1) La Relación Jurídica Tributaria:

La relación jurídica tributaria sólo puede nacer de una ley que así lo establezca, resultando como principio base de la misma entonces, el de legalidad o reserva.

Es una relación cuyo objeto principal es una obligación de dar sumas de dinero, "el tributo", que surge como base económico - fundante de todo estado de derecho, en pos del bienestar común que por lo mismo, supera y avanza sobre el interés particular de cada administrado. La renuncia que cada individuo debe hacer al respecto se entiende enmarcado en el buen funcionamiento de aquello que solo, no lograría: orden, sanidad, defensa externa e interna, justicia; derechos y garantías consagrados por nuestra Carta Magna ( trabajar y ejercer toda industria lícita; de navegar y comerciar; de peticionar a las autoridades; de entrar, permanecer, transitar y salir del territorio argentino; de publicar sus ideas por la prensa sin censura previa; de usar y disponer de su propiedad; de asociarse con fines útiles; de profesar libremente su culto; de enseñar y aprender, de los beneficios de la seguridad social, del seguro social obligatorio, de la protección integral de la familia; de la defensa del bien de familia; de la compensación económica familiar y del acceso a una vivienda digna) (1).

Del cumplimiento de estos objetivos saldrá la medición de una Administración exitosa y

responsable que pueda colocar aquel producto (el impuesto) que la sociedad entiende como justo y necesario pero que al sentimiento individual se presenta como desagradable. Es en esta contradicción de entendimientos en que la relación debe desenvolverse y lograr una conciencia que permita "conservar y desarrollar la vida corporal, intelectual y moral, y el uso de los bienes materiales en la conciencia de los propios deberes y de los límites sociales" como derechos fundamentales de las personas.(2)

Retomando entonces la cuestión, el principio constitucional de legalidad significa que la ley debe definir detallada y acabadamente los supuestos y los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias.

En cuanto a su naturaleza, ésta surge como una relación de derecho y no de poder (ninguna de las partes puede atribuirse mas derechos o considerar que posee menos obligaciones que la misma ley impone), y comprende obligaciones mutuas entre Administración - administrados y viceversa.

En lo que hace a su estructura y elementos, se verifican la existencia de:

- a) los hechos objetivos contenidos en la definición legal, los que pasan a resultar los hechos gravados (aquellos definidos por la ley como situaciones acaedoras del nacimiento de la obligación tributaria),
- b) la determinación del sujeto que resulte obligado al pago del tributo y el momento de vinculación entre los dos anteriores,
- c) la base imponible, es decir la cuantificación de los hechos acaecidos como presupuesto de la relación,
- d) la cantidad expresada en una suma determinada que surge como resultado de la base imponible y la alícuota a la cual está sujeto el hecho gravado, y
- e) la delimitación temporo - espacial de la vigencia del impuesto.

El hecho imponible definido en a) entonces, puede tratarse de un conjunto de hechos o de una situación aislada, del resultado de una situación o de un crisol de diferentes efectos, pero su característica fundamental consiste en su naturaleza como hecho jurídico al que la ley relaciona con el nacimiento de la obligación, siendo entonces, premisa indiscutible la existencia en la realidad de los hechos definidos legalmente. Estos últimos surgen lógicamente en su naturaleza sustancial como la causa jurídica del impuesto, es decir la vinculación existente entre los hechos elegidos para hacer nacer una obligación y el fundamento político adoptado por el legislador para otorgarle calidad de presupuesto legal de la imposición a los hechos de la vida real, referidos.

En lo que hace al aspecto subjetivo del hecho imponible, existe el elemento subjetivo al cual se le debe la acreencia ( normalmente el Fisco) denominado sujeto activo, y el obligado a la contribución el que debe quedar perfectamente definido en forma concreta para cada impuesto cuál es dicho sujeto obligado por haber realizado el hecho generador del mismo, al que se le llama sujeto pasivo del tributo, no pudiendo definirse por el contrario en forma abstracta o "a priori". Este sujeto puede resultar obligado al pago (contribuyente) o también obligado a declarar determinadas situaciones (propias o relacionadas con información de terceros) aún cuando de ello no resulte diferencia a favor del Fisco (responsable); como también ser el responsable directo del tributo nacido o indirecto por situaciones de solidaridad o por responsabilidades por deuda ajena.(3).

La diferencia resultante puede esbozarse como que el sujeto pasivo es aquel que realiza el acto que la ley estableció como generador de la obligación y de su pago, mientras que los demás responsables son tales, porque la misma ley consideró oportuno y conveniente establecerlos como mayor garantía del crédito o deber a favor del Estado (responsables sustitutos y responsables solidarios). Así por ejemplo los responsables solidarios no participan en la verificación del hecho imponible pero como consecuencia de la realización del presupuesto de la sustitución, desplaza al contribuyente como deudor principal quedando por ello obligado al cumplimiento de los deberes tanto formales como materiales.(4).

Tomando en cuenta la ley de rito resultan para nuestro caso responsables por deuda propia: las personas de existencia visible, capaces o incapaces según el derecho común; las personas jurídicas del Código Civil y las sociedades, asociaciones y entidades a las que el derecho privado reconoce la calidad de sujetos de derecho; las sociedades, asociaciones, entidades y empresas que no tengan las calidades previstas anteriormente, y aún los patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean considerados por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible; las sucesiones indivisas, cuando las leyes tributarias las consideren como sujetos para la atribución del hecho imponible, en las condiciones previstas en la ley respectiva; las reparticiones centralizadas, descentralizadas o autárquicas del Estado Nacional, provincial o municipal, así como las empresas estatales y mixtas, salvo exención expresa.

Son responsables por deuda ajena: el cónyuge que percibe y dispone de todos los réditos propios del otro; los padres, tutores y curadores de los incapaces; los síndicos y liquidadores de las quiebras, representantes de las sociedades en liquidación, los administradores legales o judiciales de las sucesiones y, a falta de éstos, el cónyuge supérstite y

los herederos; los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios; los administradores de patrimonios, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero; los agentes de retención y los de percepción de los impuestos.

Asimismo tienen la calidad de responsables solidarios: los responsables enumerados como responsables por deuda ajena a excepción de los agentes de retención y percepción de los impuestos cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo y no cumplieren con la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo de quince (15) días hábiles administrativos. No existirá, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria con respecto a quienes demuestren debidamente a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales. También los son en las mismas condiciones, los socios de sociedades irregulares o de hecho; los socios solidariamente responsables de acuerdo con el derecho común, respecto de las obligaciones fiscales que correspondan a las sociedades o personas jurídicas que los mismos representen o integren; los síndicos de los concursos preventivos y de las quiebras que no hicieron las gestiones necesarias para la determinación y ulterior ingreso de los tributos adeudados por los responsables respecto de los períodos anteriores y posteriores a la apertura del concurso o auto de quiebra, según el caso; en particular, si dentro de los QUINCE (15) días corridos de aceptado el cargo en el expediente judicial, no hubieran requerido a la Administración Federal de Ingresos Públicos las constancias de las respectivas deudas tributarias, en la forma y condiciones que establezca dicho organismo; los agentes de retención por el tributo que omitieron retener o que, retenido, dejaron de pagar a la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS dentro de los QUINCE (15) días siguientes a aquél en que correspondía efectuar la retención, si no acreditaron que los contribuyentes han pagado el gravamen, y sin perjuicio de la obligación solidaria que para abonarlo existe a cargo de éstos desde el vencimiento del plazo señalado; y los agentes de percepción por el tributo que dejaron de percibir o que percibido dejaron de ingresar a la ADMINISTRACION FEDERAL en la forma y tiempo que establezcan las leyes respectivas; los sucesores a título particular en el activo y pasivo de empresas o explotaciones que las leyes tributarias consideran como una unidad económica susceptible de generar íntegramente el hecho imponible, con relación a sus propietarios o titulares, si los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado; los terceros que, aun cuando no

tuvieran deberes tributarios a su cargo, faciliten por su culpa o dolo la evasión del tributo; los cedentes de créditos tributarios respecto de la deuda tributaria de sus cesionarios y hasta la concurrencia del importe aplicado a la cancelación de la misma, si se impugnara la existencia o legitimidad de tales créditos y los deudores no cumplieren con la intimación administrativa de pago; cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas; y los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, cuando estuvieren obligados a constatar su adecuación, conforme las disposiciones del artículo sin número incorporado a continuación del artículo 33 de la Ley 11683 por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.(5)

Por último en este juego de elementos subjetivos pueden existir ocasiones de transpolación de roles en donde el Fisco sea el sujeto pasivo y un particular el sujeto activo de una obligación, y es la que surge en el caso por ejemplo, de los recursos de repetición definidos en el artículo 81 de la ley ritual (texto vigente según Ley N° 25795/2003): "Los contribuyentes y demás responsables tienen acción para repetir los tributos y sus accesorios que hubieren abonado de más, ya sea espontáneamente o a requerimiento de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. En el primer caso, deberán interponer reclamo ante ella. Contra la resolución denegatoria y dentro de los QUINCE (15) días de la notificación, podrá el contribuyente interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 76 u optar entre apelar ante el TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION o interponer demanda contenciosa ante la Justicia Nacional de Primera Instancia".

Pasando ahora al aspecto espacial del hecho imponible, éste se refiere al espacio de delimitación que adopta un Estado como sujeto activo de tal imposición, lo cual no significa que coincida con los límites jurisdiccionales de cada País, sino que por el contrario puede tratarse de un territorio menor (si se fijaran impuestos con exclusión de determinadas zonas o por el contrario si un tributo gravara por ejemplo hechos o bienes situados dentro y fuera del mismo.

Con relación a la base imponible, la misma está normalmente ligada a la capacidad contributiva de cada responsable. Este principio constituye la característica fundamental de los "hechos imponibles", los que se refieren normalmente a manifestaciones de riqueza valoradas como relevantes por el legislador, por lo mismo la obligación tributaria guarda o debiera guardar siempre una relación con las referidas manifestaciones o actividades, la que es medida por la alícuota del impuesto.

Redondeando en este sentido, en la relación jurídica tributaria surgen variados aspectos, siendo el del sujeto pasivo de la misma el detonante práctico del cumplimiento de dicha relación, tanto los que están obligados a oblar el tributo debido como contribuyente, o por su parte responder como solidario o sustituto (deberes materiales), y/o los que deben llevar o brindar determinadas informaciones y controles, aun presentando declaraciones juradas en cumplimiento de los deberes formales.

## I.2 Las Obligaciones Formales:

Para llevar adelante y determinar la materia imponible gravada luego del nacimiento de un hecho imponible y dada la complejidad de las determinaciones de tales obligaciones resulta necesario para los administrados contar con una organización que delimite su accionar, las formas de llevarlo a cabo y sobre todo la medición de sus resultados.

Todo esto deriva en elementos que resultan luego la prueba del resultado de lo determinado, y es precisamente el Estado en su facultad de organizar, administrar e impartir justicia, el que va a establecer el modo, la cantidad, calidad y forma de llevar a cabo los soportes que demuestren en forma clara el reflejo razonable de la actividad económica de cada agente, imponiendo entonces los que se da en llamar los deberes formales.

Corresponde señalar que en primer lugar estas obligaciones formales deben surgir de expresas disposiciones legales, vale decir que el principio de legalidad tributaria no se limita a las obligaciones sustantivas sino que comprende también a los deberes de colaboración que deben prestar los contribuyentes para hacer más eficiente la labor del Fisco encaminada a combatir la evasión. Estas facultades por su parte no pueden ser discrecionales sino que pertenecen a la esfera en que la administración activa debe actuar respetando la letra y el espíritu que la ley les otorga.(6)

Se trata de una particular relación, a la que le resultan aplicables todo el sistema de garantías sustantivas y adjetivas que rigen el procedimiento administrativo, propendiendo a facilitar el cumplimiento voluntario de tales obligaciones, respetando los derechos de los particulares afectados, entre los que se cuenta la obligación del Fisco de atender y resolver

todos los reclamos que le formulen los responsables de cumplir dichos deberes formales.

Ahora bien éstos se encuentran normados en el artículo 39 de la ley ritual (texto vigente según Ley N° 25795/2003), complementado con las facultades del Fisco dadas en el artículo 33 de igual norma:

“ Serán sancionadas con multas de PESOS CIENTO CINCUENTA (\$ 150) a PESOS DOS MIL QUINIENTOS (\$ 2.500) las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables.

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo de PESOS CUARENTA Y CINCO MIL (\$ 45.000):

1. Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal previstas en el artículo 3º de esta ley, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias que dicte la Administración Federal de Ingresos Públicos con relación al mismo.
2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
3. La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.
4. La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales....

... En todos los casos de incumplimiento mencionados en el presente artículo la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.”

El artículo anterior debe complementarse como se dijo, con el artículo 33 del mismo cuerpo legal, de donde surge una idea clara de las facultades fiscales que se reitera respetan el principio de legalidad emanado de la Ley 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones) que se esta tratando.

ARTICULO 33 - “Con el fin de asegurar la verificación oportuna de la situación impositiva de los contribuyentes y demás responsables, podrá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS exigir que éstos, y aún los terceros cuando fuere realmente necesario, lleven libros o

registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible, siempre que no se trate de comerciantes matriculados que lleven libros rubricados en forma correcta, que a juicio de la ADMINISTRACION FEDERAL haga fácil su fiscalización y registren todas las operaciones que interese verificar. Todas las registraciones contables deberán estar respaldadas por los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllas. Podrá también exigir que los responsables otorguen determinados comprobantes y conserven sus duplicados, así como los demás documentos y comprobantes de sus operaciones por un término de DIEZ (10) años, o excepcionalmente por un plazo mayor, cuando se refieran a operaciones o actos cuyo conocimiento sea indispensable para la determinación cierta de la materia imponible.

Asimismo podrá implementar y reglamentar regímenes de control y/o pagos a cuenta, en la prestación de servicios de industrialización, así como las formas y condiciones del retiro de los bienes de los establecimientos industriales.

Sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, todas las personas o entidades que desarrollen algún tipo de actividad retribuida, que no sea en relación de dependencia, deberán llevar registraciones con los comprobantes que las respalden y emitir comprobantes por las prestaciones o enajenaciones que realicen, que permitan establecer clara y fehacientemente los gravámenes que deban tributar. La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá limitar esta obligación en atención al pequeño tamaño económico y efectuar mayores o menores requerimientos en razón de la índole de la actividad o el servicio y la necesidad o conveniencia de individualizar a terceros.

Los libros y la documentación a que se refiere el presente artículo deberán permanecer a disposición de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en el domicilio fiscal”.

De todo ello resulta entonces que son obligatorias para los administrados las normas legales, sus decretos reglamentarios y las Resoluciones Generales que dicte, para los casos de que se trata, la AFIP, existiendo asimismo jurisprudencia administrativa (dictámenes de distintas áreas asesoras del organismo) que publican el criterio del Fisco ante determinadas situaciones, de modo tal que los responsables puedan adecuar su accionar a tal criterio, de creerlo razonable.

No puede dejar de mencionarse también el régimen de “consulta vinculante” siendo este una suerte de “fallo de primera instancia administrativo” en donde el contribuyente

expone su parecer y la problemática pero debe someterse si opta por ese sistema, a la decisión fiscal: (Artículo sin número agregado a continuación del artículo 4° de la Ley 11683, incorporado por la Ley N° 26044/2005 "...: Establécese un régimen de consulta vinculante. La consulta deberá presentarse antes de producirse el hecho imponible o dentro del plazo para su declaración conforme la reglamentación que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, debiendo ser contestada en un plazo que no deberá exceder los NOVENTA (90) días corridos. La presentación de la consulta no suspenderá el transcurso de los plazos ni justificará el incumplimiento de los obligados. La respuesta que se brinde vinculará a la Administración Federal de Ingresos Públicos, y a los consultantes, en tanto no se hubieran alterado las circunstancias antecedentes y los datos suministrados en oportunidad de evacuarse la consulta. Los consultantes podrán interponer contra el acto que evacua la consulta, recurso de apelación fundado ante el Ministerio de Economía y Producción, dentro de los DIEZ (10) días de notificado el mismo. Dicho recurso se concederá al solo efecto devolutivo y deberá ser presentado ante el funcionario que dicte el acto recurrido. Las respuestas que se brinden a los consultantes tendrán carácter público y serán publicadas conforme los medios que determine la Administración Federal de Ingresos Públicos. En tales casos se suprimirá toda mención identificatoria del consultante".

Conforme lo estipulan las mismas normas por otro lado, el procedimiento aplicable en todos los casos en nuestro país es el de la Ley 11683 ya referida y sólo supletoriamente la Ley de Procedimientos Administrativos N° 19549, ya que con la sanción de esta última se establece la aplicación obligatoria de la misma para toda la Administración Pública Nacional, quedando sin efecto todos los procedimientos administrativos con excepción de los que el Poder Ejecutivo disponga que continúen vigentes: entre otros las regulaciones en materia impositiva, laboral y de la seguridad social. Luego se publica el Decreto 9101/72 que posteriormente es derogado por el Dto 722/96 el que fijaba a partir del mes de julio de 1996, los procedimientos especiales que continuaban vigentes: los correspondientes a la AFIP – Dirección General Impositiva y Dirección General de Aduanas -, Minera, régimen de contrataciones del sector público nacional, de las Fuerzas Armadas, de Seguridad, Policiales e Inteligencia, regímenes de derecho de reunión y electoral, procedimientos sumariales y lo inherente al ejercicio de la potestad correctiva interna de la Administración Pública Nacional, regímenes de audiencias públicas y procedimientos ante tribunales administrativos.

El dictado del Decreto 722/96 dispuso en su artículo 1° - con carácter general para el ámbito de la Administración Pública Nacional, centralizada y descentralizada – los procedimientos establecidos en la Ley 19549 y el Decreto 1759/72. Su artículo 2° nomina a los procedimientos administrativos que, conforme la materia que regulan – entre la que se encuentra

la impositiva -, continúan vigentes.(7).

Es necesario indicar en consecuencia, que el mencionado decreto se circunscribe, exclusivamente, a los procedimientos atinentes a la faz recursiva contra los actos administrativos y no involucra a las facultades legales o reglamentarias que los distintos organismos poseen para llevar adelante su cometido, específicamente mantienen plenamente su vigencia todas las normas de fondo en lo que hace a la determinación de la existencia y la base imponible de los tributos que tratamos, como así también, en lo que respecta a las facultades de fiscalización, procedimientos de determinación de deudas, aplicación de sanciones, libramiento de títulos ejecutivos y demás medidas tendientes al cobro de dichos recursos, que se rigen por legislación específica, algunas de fecha anterior a la ley de procedimientos administrativos.

Por último para que se configure un incumplimiento a los deberes formales no es necesario que infrinja una lesión patrimonial al Fisco, sino que dicho incumplimiento deriva de una conducta tanto objetiva como subjetiva como sería por ejemplo haber actuado con la debida diligencia a efectos de cumplimentar con las obligaciones fiscales.(8).

### 1.3 Las Obligaciones Materiales:

Las obligaciones materiales son entonces las que nacen con el acaecimiento del hecho imponible y siempre importan un monto a abonar al Fisco, ya que si no resultara impuesto a tributar y el administrado se encontrare inscripto como responsable, su compromiso se circunscribe a la obligación formal de presentar las respectivas declaraciones juradas, que para el caso resultarán informativas.

Una situación especial correspondería a las retenciones y percepciones que distintas resoluciones generales imponen a contribuyentes como responsables de deuda ajena.

En estos casos si bien el nacimiento deviene como una obligación formal de retener y/o percibir un impuesto, luego de ocurrido el hecho sujeto a tal situación nace en el agente de retención o percepción la obligación de pagar dicho importe, subsistiendo la obligación para éste aún cuando hubiere omitido hacerlo, siendo la única posibilidad de liberarse de tal obligación, cuando el sujeto pasivo de ser retenido, haya tributado ya el impuesto del cual dicha retención resultaba ser un pago a cuenta del mismo.

Si de obligaciones materiales se trata, se puede hablar de la existencia de alrededor de treinta impuestos vigentes con sus distintas derivaciones (como en el caso de los impuestos internos) todo ello referido únicamente al Estado Nacional; de los cuales los más conocidos resultan ser: el impuesto al Valor Agregado, a las Ganancias, Sobre los Débitos en cuenta corriente, Sobre los Bienes Personales No Incorporados al Proceso Económico, a las Altas Rentas, a la Ganancia Mínima Presunta, el Monotributo y los Impuestos Internos.

El mensaje que acompaña al proyecto de Presupuesto año 2006 enuncia entre sus objetivos de política tributaria "...la eliminación gradual de las alteraciones del sistema económico generadas por la aplicación de algunos tributos, la simplificación del sistema tributario, la mejora de la equidad distributiva del sistema tributario y la generación de nuevos recursos...". Sin embargo el Centro de Implementación de Políticas Públicas para la Equidad y el Crecimiento advierte que estas intenciones no se encuentran plasmadas en el proyecto mismo. La relación entre el Producto Bruto Interno y los ingresos tributarios se mantendrá respecto del año anterior casi inalterable, en el orden del 22,50 % (veintidós y medio por ciento), conservando una estructura de impuestos regresiva, basada en el impuesto al consumo, cuando en países desarrollados más del 34% (treinta y cuatro por ciento) de su recaudación proviene de impuesto a los ingresos, mientras otro 32% (treinta y dos por ciento) se compone por tributos a bienes y servicios. En Argentina esa relación es inversa, es decir 23% (veintitrés por ciento) de tributos a los ingresos y más del 50% (cincuenta por ciento) a los bienes y servicios. (9).

Si se considera que los salarios mas bajos sean los más afectados por los impuestos al consumo( por ejemplo en un salarios de pesos ochocientos (\$ 800.-) mensuales los impuestos absorben el 28,30% (veintiocho coma treinta por ciento), en los más altos por Ganancias y Bienes Personales( sobre un salario de pesos diez mil (\$10.000.-) mensuales la carga tributaria se llegará a pesos tres mil setecientos cuarenta y cinco (\$ 3.745.-), haciendo que en la comparación mundial, la estructura sea claramente regresiva. (10).

En nuestro país, que se ubica entre los países de mayor presión tributaria de Latinoamérica siendo incluso superior a los países asiáticos (11), existe el sistema de auto liquidación de los tributos, siendo dos únicamente, las posibilidades de la determinación de la materia imponible: la presentación espontánea por parte de los obligados, y la determinación de oficio de la misma, conforme los artículos que a continuación se transcriben de la Ley de Procedimientos Tributarios en lo atinente al tema tratado.

"ARTICULO 11 - La determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo



con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS. Cuando ésta lo juzgue necesario, podrá también hacer extensiva esa obligación a los terceros que de cualquier modo intervengan en las operaciones o transacciones de los contribuyentes y demás responsables, que estén vinculados a los hechos gravados por las leyes respectivas.

El PODER EJECUTIVO NACIONAL queda facultado para reemplazar, total o parcialmente, el régimen de declaración jurada a que se refiere el párrafo anterior, por otro sistema que cumpla la misma finalidad, adecuando al efecto las normas legales respectivas.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá disponer con carácter general, cuando así convenga y lo requiera la naturaleza del gravamen a recaudar, la liquidación administrativa de la obligación tributaria sobre la base de datos aportados por los contribuyentes, responsables, terceros y/o los que ella posea.", situación ésta última no utilizada comúnmente."

"ARTICULO 16 - Cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS procederá a determinar de oficio la materia imponible o el quebranto impositivo, en su caso, y a liquidar el gravamen correspondiente, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dicha materia, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquélla.

Las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación administrativa de aquéllos, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las atribuciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º, punto 1, inciso b) y 10 del Decreto N° 618/97.

Cuando se trate de liquidaciones efectuadas con arreglo al último párrafo del artículo 11 el responsable podrá manifestar su disconformidad antes del vencimiento general del gravamen; no obstante ello, cuando no se hubiere recibido la liquidación QUINCE (15) días antes

del vencimiento, el término para hacer aquella manifestación se extenderá hasta QUINCE (15) días después de recibida.”.

No es necesario dictar resolución determinando de oficio la obligación tributaria si - antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.

Esta conclusión extraída del artículo 17, séptimo párrafo de la Ley referida confirma la naturaleza de la **relación jurídica tributaria** comentada en cuanto a que se trata de **“una relación de derecho y no de poder** (como se dijo, ninguna de las partes puede atribuirse mas derechos o considerar que posee menos obligaciones que la misma ley impone), y comprende obligaciones mutuas entre Administración - administrados y viceversa.”.

Para la determinación de oficio la Administración puede valerse de determinadas presunciones legales o simples ( en ese orden) y siempre que no exista conocimiento cierto de la materia imponible a determinar. Tal fundamentación legal se encuentra en el artículo 18 de la ley ritual, de la cual el inciso f) se encuentra directamente ligado a la justificación del monto consumido ante pretensiones por parte del Fisco: “ARTICULO 18 - La estimación de oficio se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones y utilidades de otros períodos fiscales, el monto de las compras o ventas efectuadas, la existencia de mercaderías, el rendimiento normal del negocio o explotación o de empresas similares, los gastos generales de aquéllos, los salarios, el alquiler del negocio y de la casa-habitación, el nivel de vida del contribuyente y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS o que deberán proporcionarles los agentes de retención, cámaras de comercio o industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, cualquier otra persona, etc.

En las estimaciones de oficio podrán aplicarse los promedios y coeficientes generales que a tal fin establezca el Administrador Federal con relación a explotaciones de un mismo género.

A los efectos de este artículo podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario que:

a) Las ganancias netas de personas de existencia visible equivalen por lo menos a TRES (3) veces el alquiler que paguen por la locación de inmuebles destinados a casa-habitación en el respectivo período fiscal.

b) Cuando los precios de inmuebles que figuren en las escrituras sean notoriamente inferiores a los vigentes en plaza, y ello no sea explicado satisfactoriamente por los interesados, por las condiciones de pago, por características peculiares del inmueble o por otras circunstancias, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS podrá impugnar dichos precios y fijar de oficio un precio razonable de mercado.

c) A los efectos de cada uno de los impuestos que se indican seguidamente, las diferencias físicas de inventarios de mercaderías comprobadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, luego de su correspondiente valoración, representan:

1. En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a la diferencia de inventario en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2. En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas gravadas omitidas, determinados por aplicación, sobre la suma de los conceptos resultantes del punto precedente...

c') Las diferencias entre la producción considerada por el contribuyente a los fines tributarios teniendo en cuenta las existencias iniciales y finales y la información obtenida por relevamiento efectuado por imagen satelital, previamente valuadas en función de precios oficiales determinados para exportación o en función de precios de mercado en los que el contribuyente acostumbra a operar, representan:

1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas...

2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas...

d) El resultado de promediar el total de ventas, de prestaciones de servicios o de cualquier otra operación controlada por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en no menos de DIEZ (10) días continuos o alternados fraccionados en dos períodos de CINCO (5) días cada uno, con un intervalo entre ellos que no podrá ser inferior a SIETE (7) días, de un mismo mes, multiplicado por el total de días hábiles comerciales, representan las ventas, prestaciones de servicios u operaciones presuntas del contribuyente o responsable bajo control, durante ese mes...

e) En el caso que se comprueben operaciones marginales durante un período fiscalizado que puede ser inferior a un mes, el porcentaje que resulte de compararlas con las registradas, informadas, declaradas o facturadas conforme a las normas dictadas por la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS de ese mismo período, aplicado sobre las ventas de los

últimos DOCE (12) meses, que pueden no coincidir con el ejercicio comercial, determinará, salvo prueba en contrario, diferencias de ventas...

f) Los incrementos patrimoniales no justificados, representan:

1) En el impuesto a las ganancias: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a los incrementos patrimoniales no justificados, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles.

2) En el impuesto al valor agregado: Montos de ventas omitidas determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente. El pago del impuesto en estas condiciones no generará ningún crédito fiscal.

g) Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del periodo, representan: Ganancias netas determinadas por un monto equivalente a las diferencias de depósitos en concepto de incremento patrimonial, más un DIEZ POR CIENTO (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles... En el IVA Montos de ventas omitidas, determinadas por la suma de los conceptos resultantes del punto precedente.

h) El importe de las remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas...

Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal...”.

El incumplimiento a las obligaciones materiales hacen nacer las sanciones establecidas en los artículos 45 y siguientes de la ley ritual, que estipulan entre otras que 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 de otra sanción y en tanto no exista error excusable; el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el importe del tributo evadido, y además serán reprimidos con multa de DOS (2) hasta DIEZ (10) veces el tributo retenido o percibido, los agentes de retención o percepción que los mantengan en su poder, después de vencidos los plazos en que debieran ingresarlo, no admitiéndose excusación basada en la falta de existencia de la retención o percepción, cuando éstas se encuentren documentadas, registradas, contabilizadas, comprobadas o formalizadas de cualquier modo.

La parte represiva de las leyes tributarias y las leyes penales - tributarias tienden a evitar que los administrados evadan o eludan el pago debido, situación esta que generalmente esta siempre presente en todas partes del mundo, y aun en períodos de crecimiento económico, en donde “la mentalidad evasora se atenúa pero está siempre latente y se toma revancha en los

períodos de depresión, impulsando a los actores económicos a diferir sus pagos al Fisco mas allá de lo que sería razonable en función de la caída de la actividad".(12)

Habiendo reflexionado entonces sobre distintos matices de la relación jurídica tributaria, la intención del capítulo siguiente será la de analizar el impuesto donde el monto consumido toma cuerpo, esto es, el impuesto a la renta o comúnmente denominado impuesto a las Ganancias.

## Capítulo II:

### LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS:

#### II.1 El Hecho Imponible:

Lejos de pretender un análisis del nacimiento del hecho imponible en el impuesto a las Ganancias, la idea de este apartado es poder introducir en la temática que luego llevará a las justificaciones patrimoniales de las cuales el monto consumido es un componente necesario.

Además a modo introductorio conviene destacar que la ley de fondo separa en categorías las distintas rentas obtenidas partiendo de un criterio, el de "empresa" (llamada tercera categoría) para el cual presume que toda actividad por éstas desarrollada está centrada en la realización de utilidades, y salvo las que no corresponda considerar desde esta óptica a los ingresos, podrán ser considerados como de las otras tres (primera, segunda o cuarta) perteneciente a personas físicas o sucesiones indivisas, sobre las cuales sí, corresponde "justificar" las variaciones patrimoniales. Sería por tanto ilógico suponer un "consumo" en cabeza de una sociedad de capital, por ejemplo.

Así, todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal están sujetas al gravamen de emergencia que establece la ley 20628/97, siendo los sujetos pasivos de la tributación los residentes en el país, que tributarán sobre la totalidad de sus ganancias obtenidas en el país o en el exterior, pudiendo computar como pago a cuenta del impuesto de las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre sus actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior. En cambio los no residentes tributarán exclusivamente sobre sus ganancias de fuente argentina. Se incluyen también como contribuyentes las sucesiones indivisas en la forma que desarrolla la misma norma.



A este fin se consideran ganancias: 1)- Los rendimientos, rentas enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación, 2)- Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones anteriores, obtenidos por las sociedades de capital (incluidos en el artículo 69 de la ley) y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, 3)- Los resultados obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables, acciones, títulos, bonos y demás títulos valores, cualquiera fuera el sujeto que las obtenga.

La ganancia neta, se obtendrá restando de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita la ley y en la forma que la misma dispone. Por su parte la ganancia neta sujeta a impuesto se logrará restando del conjunto de las ganancias netas de la primera, segunda, tercera y cuarta categorías las deducciones personales y por cargas de familia, siempre que no se trate de gastos vinculados con ganancias exentas o no comprendidas en el impuesto.

Son ganancias de la primera categoría ( si no corresponde incluirlas en la tercera categoría), y deben ser declaradas por el propietario de los bienes raíces respectivos: a) El producido en dinero o en especie de la locación de inmuebles urbanos y rurales, b) Cualquier especie de contraprestación que se reciba por la constitución a favor de terceros de derechos reales de usufructo, uso, habitación o anticresis, c) El valor de las mejoras introducidas en los inmuebles, por los arrendatarios o inquilinos, que constituyan un beneficio para el propietario y en la parte que éste no esté obligado a indemnizar, d) La contribución directa o territorial y otros gravámenes que el inquilino o arrendatario haya tomado a su cargo, e) El importe abonado por los inquilinos o arrendatarios por el uso de muebles y otros accesorios o servicios que suministre el propietario, f) El valor locativo computable por los inmuebles que sus propietarios ocupen para recreo, veraneo u otros fines semejantes, y g) El valor locativo o arrendamiento presunto de inmuebles cedidos gratuitamente o a un precio no determinado. También se consideran de primera categoría las ganancias que los locatarios obtienen por el producido, en dinero o en especie, de los inmuebles urbanos o rurales dados en sublocación.

Corresponde incluirlas en la segunda categoría, con las salvedades ya dichas: a) La renta de títulos, cédulas, bonos, letras de tesorería, debentures, cauciones o créditos en dinero o valores privilegiados o quirografarios, consten o no en escritura pública, y toda suma que sea el producto de la colocación del capital, cualquiera sea su denominación o forma de

pago, b) Los beneficios de la locación de cosas muebles y derechos, las regalías y los subsidios periódicos, c) Las rentas vitalicias y las ganancias o participaciones en seguros sobre la vida, d) Los beneficios netos de aportes no deducibles, provenientes del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de LA SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto no tengan su origen en el trabajo personal, e) Los rescates netos de aportes no deducibles, por desistimiento de los planes de seguro de retiro a que alude el inciso anterior, con alguna excepciones, f) Las sumas percibidas en pago de obligaciones de no hacer o por el abandono o no ejercicio de una actividad, sin embargo, estas ganancias serán consideradas como de la tercera o cuarta categoría, según el caso, cuando la obligación sea de no ejercer un comercio, industria, profesión, oficio o empleo, g) El interés accionario que distribuyan las cooperativas, excepto las de consumo, h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones, i) Los dividendos y utilidades, en dinero o en especie, que distribuyan a sus accionistas o socios las sociedades de capital, j) Los resultados originados por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, y k) Los resultados provenientes de la compraventa, cambio, permuta o disposición de acciones.

Resultan ganancias de cuarta categoría las provenientes: a) Del desempeño de cargos públicos y la percepción de gastos protocolares, b) Del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, c) De las jubilaciones, pensiones, retiros o subsidios de cualquier especie en cuanto tengan su origen en el trabajo personal y de los consejeros de las sociedades cooperativas, d) De los beneficios netos de aportes no deducibles, derivados del cumplimiento de los requisitos de los planes de seguro de retiro privados administrados por entidades sujetas al control de la SUPERINTENDENCIA DE SEGUROS, en cuanto tengan su origen en el trabajo personal, e) De los servicios personales prestados por los socios de las sociedades cooperativas que trabajen personalmente en la explotación, inclusive el retorno percibido por aquéllos, f) Del ejercicio de profesiones liberales u oficios y de funciones de albacea, síndico, mandatario, gestor de negocios, director de sociedades anónimas y fideicomisario, y g) Los derivados de las actividades de corredor, viajante de comercio y despachante de aduana.

Estas tres categorías anteriores lo son en la medida en que no deban considerarse como de las que a continuación se describen y que componen la tercera categoría: a) Las obtenidas por: 1). Las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones, en la parte que corresponda a los socios comanditarios, constituidas en el país,. 2). Las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los

socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones, en todos los casos cuando se trate de sociedades constituidas en el país, 3). Las asociaciones civiles y fundaciones constituidas en el país en cuanto no corresponda por esta ley otro tratamiento impositivo, 4). Las sociedades de economía mixta, por la parte de las utilidades no exentas del impuesto, 5). Las entidades y organismos a que se refiere el artículo 1° de la Ley N° 22.016, 6). Los fideicomisos constituidos en el país conforme a las disposiciones de la Ley N° 24.441, excepto aquellos en los que el fiduciante posea la calidad de beneficiario, 7). Los fondos comunes de inversión constituidos en el país, no comprendidos en el primer párrafo del artículo 1° de la Ley N° 24.083 y sus modificaciones, y 8) Los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior, b) Todas las que deriven de cualquier otra clase de sociedades constituidas en el país o de empresas unipersonales ubicadas en éste, c) Las derivadas de la actividad de comisionista, rematador, consignatario y demás auxiliares de comercio no incluidos expresamente en la cuarta categoría, d) Las derivadas de loteos con fines de urbanización; las provenientes de la edificación y enajenación de inmuebles bajo el régimen de la Ley N° 13.512, y e) Las demás ganancias no incluidas en otras categorías.

Corresponde también considerar ganancias de esta categoría las compensaciones en dinero y en especie, los viáticos, etcétera, que se perciban por el ejercicio de las actividades incluidas en este artículo, en cuanto excedan de las sumas que la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA juzgue razonables en concepto de reembolso de gastos efectuados. (13)

## II.2 La Cuestión Patrimonial:

Si bien la determinación de la renta se efectúa siguiendo los parámetros que escuetamente y a modo introductorio se esgrimieron, y que para ello bastaría con el seguimiento de las indicaciones para llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto sobre la que luego se le aplicará la tasa pertinente obteniendo así el tributo a pagar, la misma ley menciona la determinación de un balance impositivo, siguiendo parámetros específicamente detallados y apartándose en su mayoría de las normas de contabilidad generalmente aceptadas.

Este balance ( que no se refiere a aspectos puramente patrimoniales sino que la ley condensa en la término "balance impositivo" tanto la determinación del patrimonio neto como la de la utilidad) dará lugar, mediante la comparación de año tras año de un incremento (o decremento) patrimonial que necesariamente deberá estar "cubierto" por las ganancias netas declaradas, con más un porcentaje razonable y necesario para el sustento del declarante y su familia que resulte gastado en el ejercicio que se declara.

Debe tenerse en cuenta, se reitera, que en el cumplimiento de estas normas se conjugan tanto aspectos económicos (como la determinación de la renta y la valuación de los bienes) o también de corte netamente financiero (como las erogaciones que no consumen fondos - amortizaciones - y el mismo **monto consumido**).

A grandes rasgos, la valuación de los bienes debe efectuarse conforme lo estipula la misma ley: la existencia de bienes de cambio - excepto inmuebles - deberá computarse utilizando para su determinación los siguientes métodos:

- a) Mercaderías de reventa, materias primas y materiales: Al costo de la última compra efectuada en los DOS (2) meses anteriores a la fecha de cierre del ejercicio. Si no se hubieran realizado compras en dicho período, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio.  
Cuando no existan compras durante el ejercicio se tomará el valor impositivo de los bienes en el inventario inicial, actualizado desde la fecha de inicio a la fecha de cierre del ejercicio.
- b) Productos elaborados:
  1. El valor a considerar se calculará en base al precio de la última venta realizada en los DOS (2) meses anteriores al cierre del ejercicio, reducido en el importe de los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.  
Si no existieran ventas en el precitado lapso, para el cálculo se considerará el precio de la última venta realizada menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en el precio, actualizándose el importe resultante entre la fecha de venta y la de cierre del ejercicio.  
Cuando no se hubieran efectuado ventas deberá considerarse el precio de venta para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio menos los gastos de venta y el margen de utilidad neta contenido en dicho precio.
  2. Cuando se lleven sistemas que permitan la determinación del costo de producción de cada partida de productos elaborados, se utilizará igual método que el establecido para la valuación de existencias de mercaderías de reventa, considerando como fecha de compra el momento de finalización de la elaboración de los bienes.

En estos casos la asignación de las materias primas y materiales a proceso se realizará teniendo en cuenta el método fijado para la valuación de las existencias de dichos bienes.

c) Productos en curso de elaboración: Al valor de los productos terminados, establecido conforme el inciso anterior, se le aplicará el porcentaje de acabado a la fecha de cierre del ejercicio.

d) Hacienda:

1. Las existencias de establecimientos de cría: al costo estimativo por revaluación anual.

A efectos de la aplicación de este sistema, se procederá de la siguiente forma:

a) Hacienda bovina, ovina y porcina, con excepción de las indicadas en el apartado c): se tomará como valor base de cada especie el valor de la categoría más vendida durante los últimos TRES (3) meses del ejercicio, el que será igual al SESENTA POR CIENTO (60%) del precio promedio ponderado obtenido por las ventas de dicha categoría en el citado lapso.

Si en el aludido término no se hubieran efectuado ventas de animales de propia producción o éstas no fueran representativas, el valor a tomar como base será el de la categoría de hacienda adquirida en mayor cantidad durante su transcurso, el que estará dado por el SESENTA POR CIENTO (60%) del precio promedio ponderado abonado por las compras de dichas categorías en el citado período.

De no resultar aplicables las previsiones de los párrafos precedentes, se tomará como valor base el SESENTA POR CIENTO (60 %) del precio promedio ponderado que en el mencionado lapso se hubiera registrado para la categoría de hacienda más vendida en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

En todos los casos el valor de las restantes categorías se establecerá aplicando al valor base determinado, los índices de relación contenidos en las tablas anexas a la Ley N° 23.079.

b) Otras haciendas, con excepción de las consideradas en el apartado c): el valor para practicar el avalúo - por cabeza y sin distinción de categorías - será igual en cada especie al SESENTA POR CIENTO (60%) del precio promedio ponderado que en los TRES (3) últimos meses del ejercicio surja de sus ventas o compras o, a falta de ambas, de las operaciones registradas para la especie en el mercado en el que el ganadero acostumbra operar.

c) Vientres, entendiéndose por tales los que están destinados a cumplir dicha finalidad: se tomará como valor de avalúo el que resulte de aplicar al valor que al inicio del ejercicio tuviera la categoría a la que el vientre pertenece a su finalización, el mismo coeficiente utilizado para el cálculo del ajuste por inflación impositivo.

d) El sistema de avalúo aplicado para los vientres, podrá ser empleado por los ganaderos criadores para la totalidad de la hacienda de propia producción, cuando la totalidad del ciclo productivo se realice en establecimientos ubicados fuera de la zona central ganadera definida por las resoluciones J-478/62 y J-315/68 de la ex-JUNTA NACIONAL DE CARNES.

Las existencias finales del ejercicio de iniciación de la actividad se valuarán de acuerdo al

procedimiento que establezca la reglamentación en función de las compras del mismo.

2. Las existencias de establecimientos de invernada: al precio de plaza para el contribuyente a la fecha de cierre del ejercicio en el mercado donde acostumbre operar, menos los gastos de venta, determinado para cada categoría de hacienda.
- e) Cereales, oleaginosas, frutas y demás productos de la tierra, excepto explotaciones forestales:
  1. Con cotización conocida: al precio de plaza menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.
  2. Sin cotización conocida: al precio de venta fijado por el contribuyente menos gastos de venta, a la fecha de cierre del ejercicio.
- f) Sementeras: Al importe que resulte de actualizar cada una de las inversiones desde la fecha en que fueron efectuadas hasta la fecha de cierre del ejercicio o al probable valor de realización a esta última fecha cuando se dé cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 56.

Los inventarios deberán consignar en forma detallada la existencia de cada artículo con su respectivo precio unitario.

En la valuación de los inventarios no se permitirán deducciones en forma global, por reservas generales constituidas para hacer frente a fluctuaciones de precios o contingencias de otro orden.

A los fines de este impuesto se considera mercadería toda la hacienda - cualquiera sea su categoría - de un establecimiento agropecuario, sin embargo, se otorgará el tratamiento de activo fijo a las adquisiciones de reproductores, incluidas las hembras, cuando fuesen de pedigree o puros por cruce.

Las existencias de inmuebles y obras en construcción que tengan el carácter de bienes de cambio deberán computarse por los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

a). Inmuebles adquiridos:

Al valor de adquisición - incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación - actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio.

b). Inmuebles construidos:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso anterior, se le adicionará el costo de construcción actualizado desde la fecha de finalización de la construcción hasta la fecha de cierre del ejercicio. El costo de construcción se establecerá actualizando los importes invertidos en la construcción, desde la fecha en que se hubieran realizado cada una de las inversiones hasta la fecha de finalización de la construcción.

c). Obras en construcción:

Al valor del terreno, determinado de acuerdo al inciso a), se le adicionará el importe que resulte de actualizar las sumas invertidas desde la fecha en que se efectuó la inversión hasta la fecha de cierre del ejercicio.

d). Mejoras:

El valor de las mejoras se determinará actualizando cada una de las sumas invertidas, desde la fecha en que se realizó la inversión hasta la fecha de finalización de las mejoras y el monto obtenido se actualizará desde esta última fecha hasta la fecha de cierre del ejercicio. Cuando se trate de mejoras en curso, las inversiones se actualizarán desde la fecha en que se efectuaron hasta la fecha de cierre del ejercicio.

En los casos en que se enajenen algunos de los bienes comprendidos en el presente artículo, el costo a imputar será igual al valor impositivo que se les hubiere asignado en el inventario inicial correspondiente al ejercicio en que se realice la venta. Si se hubieran realizado inversiones desde el inicio del ejercicio hasta la fecha de venta, su importe se adicionará, sin actualizar, al precitado costo.

La obligatoriedad de la practica del balance con las justificaciones de las variaciones patrimoniales que se expondrán en el tema siguiente, surge no sólo de las distintas Resoluciones Generales que instituyeron distintos formularios de declaración juradas cuya cobertura, de carácter obligatorio, solicitaba el detalle de bienes, deudas y demás elementos, sino también del Decreto Reglamentario de la Ley del impuesto a las Ganancias N° 1344 ( t.o. en 1998).

Así, su artículo 4° establece que están obligados a practicar un balance anual de sus operaciones, los comerciantes, auxiliares de comercio (únicamente con respecto a los bienes incorporados al giro comercial) y entidades comerciales o civiles, que lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial.

Los particulares o comerciantes y demás responsables, que no lleven libros con las formalidades legales del Código de Comercio, deberán anotar fielmente sus entradas y salidas de modo que resulte fácil su fiscalización.

La ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, en ambos casos, podrá exigirles que lleven libros o registros especiales de las operaciones propias o de terceros que se vinculen con la materia imponible.

Los sujetos comprendidos en el artículo 69 de la ley y las sociedades y empresas

o explotaciones, comprendidas en los incisos b), c) y en el último párrafo de su artículo 49, deben determinar su resultado neto impositivo computando todas las rentas, beneficios y enriquecimientos que obtengan en el ejercicio al que corresponda la determinación, cualesquiera fueren las transacciones, actos o hechos que los generen, incluidos los provenientes de la transferencia de bienes del activo fijo que no resulten amortizables a los fines del impuesto y aún cuando no se encuentren afectados al giro de la empresa.

A efectos de la determinación del resultado neto a que se refiere el párrafo anterior, tratándose de sociedades y empresas o explotaciones unipersonales, que no lleven libros que les permitan confeccionar balances en forma comercial, se consideran que pertenecen a la sociedad, empresa o explotación, todos los bienes que aparezcan incluidos en sus balances impositivos.(art. 68 de igual Decreto).

### II.3 Las Variaciones Patrimoniales: su justificación:

Habiéndose advertido que este ítem no participa de la liquidación en sí mismo del tributo sino que surge de obligaciones posteriores y derivadas de la potestad legal del Fisco, conviene reiterar que la determinación de éstas es de corte puramente financiero. Esto es, se deben conjugar luego de determinada la ganancia neta, aquellos otros elementos que por efecto de la disponibilidad del dinero lograron la capitalización de fondos ( incremento patrimonial) o parte de los orígenes de los mismos devienen de un decremento del patrimonio.

Aplicando la archiconocida ecuación patrimonial de  $A = P + PN$ , se pueden vislumbrar dónde se originaron los fondos (( $P+PN$ ) (aportes propios, prestados, generados por la actividad económica)), y dónde fueron a invertirse (A).

Este no es otra cosa que un Estado de Orígenes y Aplicaciones de Fondos, en donde los pasivos iniciales/finales, activos líquidos iniciales/finales y el flujo de fondos proveniente de la actividad del período considerado, hacen que se tenga una visión clara de esta situación, quedando por lo mismo ajenos a estas consideraciones rubros como bienes de cambio y bienes de uso.

Partiendo de la liquidación del impuesto a las Ganancias deben ser considerados también aquellos ingresos que no se encuentran en la base de tributación por ser ganancias no

gravadas (fuera del ámbito de imposición de la ley) o exentas (dentro de dicho ámbito pero posteriormente exceptuadas por el criterio del legislador).

Todo aquello que no se haya apropiado a estos conceptos resultará, para las personas físicas y sucesiones indivisas el referido **monto consumido**.

Es a partir de 1967 que aparece por primera vez dentro de las declaraciones juradas a presentarse (formulario N° 120 y anexos) el cuadro denominado "Justificación de las variaciones patrimoniales y erogaciones del año", que con algunas variantes es el que actualmente se encuentra en uso, el que tiene dos columnas en las que la sumatoria de sus importes totales, deben ser idénticos. Las instrucciones indicaban la confección del mismo, incluyendo un ítem H "Justificación de las variaciones patrimoniales y erogaciones del año", con la siguiente leyenda: "Este apartado deberá cubrirse sin excepción, para lo cual se recomienda especialmente leer con detenimiento las presentes instrucciones".

Posteriormente y entendiéndose como una exigencia no claramente definida en las leyes, se dicta la RG: 1280 del mes de abril de 1969, endonde se autoriza a declarar optativamente la cobertura del citado apartado H, en el formulario 120 perteneciente a los años 1967 y 1968, aclarando que cuando la diferencia entre los patrimonios iniciales y finales de dichos ejercicios fiscales, no provenga de la capitalización de rentas declaradas, en tanto se haya optado por no cubrir el aludido apartado, deberá consignarse en el rubro "Observaciones" del F. 120, el origen de dichas diferencias (por ejemplo donaciones recibidas, premios provenientes de juegos de azar, etc).

Esta situación duró hasta que la sanción de la RG 2524 da carácter obligatorio a la cobertura de los rubros correspondientes al apartado "justificación de las variaciones patrimoniales y erogaciones del año" del formulario de declaración jurada 220/Continuación-Año 1984, que reemplazó al F. 120 ( Resolución General 2524 (DGI) - B.O. 1/3/85).

Cuando en 1994 el organismo recaudador impone los aplicativos computarizados para cubrir el entonces F. 400/D (declaración jurada individual del impuesto a las ganancias para personas físicas y sucesiones indivisas), ocurrió que sólo se permitía continuar e imprimir dicho formulario si las "sumas de ambas columnas de las justificaciones de las variaciones patrimoniales" daban iguales. Estos aplicativos son los que con algunas modificaciones continúan vigentes.(14)

Es claro entonces que aquello que la misma ley del impuesto a las Ganancias no obliga a declarar para determinar la obligación sustantiva, la Administración valiéndose de la posibilidad de exigencias formales otorgadas legalmente, impone como de cumplimiento obligatorio la cobertura del mencionado cuadro de "justificaciones". Y si por otro lado se observa que la Ley de Procedimientos Tributarios advierte que el declarante es responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración (art. 13) y el artículo 35 impone la obligación de exhibir la documentación que justifique los datos consignados en la misma, se concluye que con fines estrictamente de control, el Fisco a fijado obligaciones que estarían dejando a salvo el principio de legalidad, por algo que directamente la ley no impuso.

Con fines ilustrativos se transcriben a continuación las indicaciones de los instructivos para la confección de los formularios de declaración jurada, en la parte que se está tratando:

Rubro 2: Justificación de las Variaciones Patrimoniales y Erogaciones del año:

Inciso a) Deberán indicarse los conceptos e importes que justifiquen la variación patrimonial positiva y las erogaciones del presente período fiscal:

- Conceptos deducidos en la determinación de impuesto y que no representan una efectiva erogación (desgravaciones, deducciones, amortizaciones, ajuste por inflación, diferencias entre el balance comercial y el impositivo, etc).
- Utilidades y/o ingresos no gravados por el impuesto ( salario familiar, beneficios netos de fuente extranjera, indemnizaciones por despido o incapacidad, etc).

Inciso b): Se incluirán los conceptos e importes que no justifican erogaciones y/o aumentos patrimoniales, tales como:

- **Monto consumido:** se integrará con los gastos personales del contribuyente y personas a su cargo.
- Importes gravados y/o ajustes que no respresentan efectivos ingresos (deducciones improcedentes, diferencias entre el balance comercial e impositivo, ajuste por inflación, etc).
- Quebrantos y gastos no deducibles en el impuesto.

Una vez ubicado entonces en líneas generales dónde hace su aparición formal y qué fin cumple el guarismo que en este trabajo se pretende analizar, se incursionará en los dos en los capítulos siguientes en la esencia, naturaleza, modo de cálculo y posibilidades de su modificación.

### CAPITULO III:

#### EL MONTO CONSUMIDO:

##### III.1 – Existencia y esencia:

Paralela y complementariamente con las exigencias de justificación de variaciones patrimoniales, surge el nacimiento del tema que nos ocupa, haciendo su aparición con el impuesto a los réditos del año 1964.

En el anexo de la declaración jurada del formulario destinado a rentas de segunda categoría, se agregó como información adicional el detalle discriminado de los gastos particulares del contribuyente y de las inversiones en bienes del hogar (alhajas, muebles, alfombras y enseres, aparatos filmadores, de televisión, aire acondicionado, pieles, varios).

Hasta 1966 el mismo rubro se continuó en el Formulario 120-Continuación, complementando la declaración de bienes y deudas; luego tal concepto integra en 1967 el cuadro denominado "Justificación de las Variaciones Patrimoniales y Erogaciones del año" ya mencionado, en el que la cifra del "**Consumido**" aparecía como dato solitario dentro del cuadro (F. 120-Continuación, ítem H. Rubro 22, inc. c.). Al citado cuadro le seguía un Rubro 23 denominado "Relación entre patrimonios netos, recursos y erogaciones del año" con dos columnas en los que la sumatoria de sus importes totales, debían ser iguales.

Las explicaciones para la cobertura del guarismo eran las siguientes: "El importe a consignar en este inciso se integrará con los gastos personales y de sustento del contribuyente y de las personas a su cargo, tales como: Alimentación, vestuario, educación; gravámenes y gastos de mantenimiento que recaen sobre los inmuebles ocupados como casa-habitación o destinados para veraneo, recreo u otros fines; Alquiler abonado por casa-habitación; Viajes realizados al exterior; Veraneo, recreo, etc. en el país; Servicio doméstico; Gastos de transporte y/o automóvil particular; Gastos de honorarios médicos y odontológicos, de laboratorios de análisis, etc. y de sepelios".(15)

Entonces, si la renta obtenida es igual a capitalización mas consumo, éste último será entonces la "inversión" en satisfacer las necesidades del sujeto responsable y su familia, y en consecuencia surgirá "como diferencia" ente ambos.

Ahora bien, plasmado en las respectivas declaraciones juradas del impuesto a las Ganancias, ¿ se presenta como un elemento cierto o por el contrario presunto?, teniendo en cuenta a su vez las dificultades para su determinación exacta que se analizarán en el punto siguiente.

Un componente será de conocimiento cierto cuando se pueda conocer en forma directa su magnitud correcta, y presunto cuando partiendo de un hecho conocido denominado "indicio", se permita "presumir" la existencia y cuantía de aquel.

Para dar un ejemplo, si la necesidad es la de saber el monto de ventas de un período determinado y se cuenta con la totalidad de las facturas de ventas, la suma de cada una de ellas dará como resultado un importe tal, al que se arribó por "conocimiento cierto de la materia en cuestión". Si por el contrario para tal determinación se cuenta con los resúmenes de cuenta corriente bancaria, se presume que salvo prueba en contrario que el total de los depósitos provienen de ventas efectuadas ( faltarán por su parte ventas al contado por ejemplo), y así se arribará a un importe que permitirá a la Administración formular un cargo por diferencias ( si es que las ventas declaradas son inferiores a dichos depósitos), correspondiendo al responsable probar que tal presunción no es correcta, ya que el Fisco posee un elemento cierto (el dinero depositado) y la facultad legal para hacerlo dado por el artículo 18 de la ley ritual. Y precisamente se trata de una presunción en cuanto a que no existe certeza absoluta respecto al origen de esos fondos, derivando entonces en una presunción de ventas.

Si el monto consumido, como es de práctica los contribuyentes los consignan como "...obtenidos por diferencias entre patrimonios inicial, final y rentas declaradas en el período verificado..."(16), surge como primera idea que el monto consumido es un importe **presunto**.

No obstante analizado más profundamente es necesario advertir que: a) las erogaciones existieron sin lugar a dudas (existe certeza encunto al destino de parte de los fondos), b) aunque no se haya conservado comprobante de todos y cada uno de los gastos ocasionados; sí son exactos, conocidos, y ciertos (o por lo menos debieran serlo) los restantes items de las declaraciones juradas que se presentan, c) aún determinado por "diferencia", en

toda igualdad matemática si todos los componentes son ciertos y conocidos menos uno, este único elemento estimado no puede ser de otra manera que como se consigna, es decir existe identidad total entre lo obtenido por "deducción" y lo estimado; y por último d) la fórmula sacramental consignada en las declaraciones juradas donde se presenta el monto en cuestión, (*"Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente declaración jurada utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la AFIP, sin omitir ni falsear dato alguno que deba contener, siendo fiel expresión de la verdad"*), confieren a juicio de la autora y en relación al monto consumido un componente **cierto y exacto**, que salvo error excusable fundada y debidamente probado, no podría ser diferente.

### III.2 Obtención del "monto consumido":

"...La principal crítica que se formula a esta exigencia de incluir al "Consumido" dentro de la declaración jurada, consiste en la carencia de facultades del Fisco para exigir este tipo de datos porque incursiona en la intimidad de las personas y las garantías individuales, cuya tutela está amparada por los arts. 17, 18 y 19 de la Constitución Nacional, existe un impedimento cualitativo muy serio para ello, como es la falta de exactitud del dato, toda vez que el mismo, casi siempre es determinado por diferencia.

En efecto, de acuerdo con la mecánica del cálculo empleada para establecerlo, el "Consumido" constituye uno de los elementos que junto con los ingresos del año y el patrimonio neto inicial de cada período fiscal, permite determinar la medida del patrimonio neto final existente al terminar ese año. "Así puede señalarse que siendo el consumo un concepto de naturaleza global, vinculado a diferentes aspectos de la vida del contribuyente (sus gastos personales), en principio diremos que no cabe otra posibilidad que determinar su cuantía a través del análisis de la diferencia patrimonial, considerando el resultado fiscal y otros componentes excepcionales que signifiquen movimientos positivos o negativos del patrimonio" (Comba, Luis A.: "La facultad del Fisco para solicitar información analítica del monto consumido" Impuestos, tº LVII-B, Nº 17, Setbre. '99, pág. 3 y sigtes.).

Ello es la consecuencia de adicionar a la tradicional ecuación aritmética -que define a la "renta" como el resultado de sumar el "consumo" más el "ahorro"-, las variaciones operadas a partir de un estado patrimonial preexistente. En un cuadro armado de esa forma, el

"Consumido" no es otra cosa que la parte de la renta no capitalizada si el patrimonio se incrementó o la renta más la parte del patrimonio dispuesto, si éste decreció.

El problema, insisto, radica en la precisión del monto "Consumido" si lo que se pretende es determinarlo de otro modo que no sea por diferencia, porque para ello se requiere ineludiblemente que cada persona lleve un control estricto de todos sus gastos personales y que además los clasifique adecuadamente para cumplir las exigencias del art. 13 de la ley de procedimiento que dispone que el declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración y la del art. 35 que impone la obligación de exhibir la documentación que justifique los datos consignados en la misma, sin perder de vista que una exigencia en tal sentido carecería de toda razonabilidad, por no hallarse para nada vinculada con la materia gravada por el impuesto a las ganancias, único supuesto en que el Fisco podría forzar el empleo de alguna forma de registración (ley 11.683, art. 33) y además, por tratarse de erogaciones que no inciden en dicho tributo, por no ser deducibles (ley 20.628, art. 88, inc. a.).

Y si no puede obligarse a cada persona a llevar anotado lo que gasta y cómo lo gasta, hasta en sus más mínimas expresiones, conservando archivos de todos los comprobantes, el serio impedimento cualitativo antes aludido, deviene insalvable y por ello, no siendo exacta la cifra, mal pueden derivarse consecuencias punitivas para quien resulte afectado por su impugnación. Admitir el criterio de algunos tributaristas que propician detallar el "Consumido" consignando únicamente los rubros que representan los importes más significativos (Eidelman, José R.: "Ganancias de personas físicas. Deducciones computables. Consumo", Impuestos tº LXII-A, N° 5-marzo 2004, pág. 25), no sanca la falta de exactitud, que existirá siempre si no se computan todos los gastos...".

El anterior comentario extractado del fallo de la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación "Ekserciyan, Armenak" del 24.02.05, con la solvencia y capacidad de síntesis acostumbradas del Dr Brodsky a cuyo voto adhirió también la Dra Gramajo, empalidece cualquier comentario que al respecto se pretenda hacer sobre el tema. No obstante y si bien es cierto todo lo apuntado y que por otro lado la Administración no puede ni debe desconocer, se insiste en que los restantes componentes de la ecuación pueden ser materialmente conocidos y medidos; y por ello legalmente obligatorios, con lo que reconsiderando lo mencionado en el punto III.1 "in fine" se concluye en la exactitud del monto de marras, permitiéndose en este trabajo una suerte de reinterpretación de las conclusiones del fallo en cuestión.

Para ello es necesario entre tantas otras cosas perfeccionar lo que en las declaraciones juradas se va a plasmar, aún en aquello que pueda resultar sutil, de modo que el resultado "por diferencia" del monto consumido sea exacto.

A tal efecto resulta ilustrativo traer a colación dos fallos cuyas conclusiones reflejan la necesidad imperiosa anteriormente señalada:

"...En cuanto al monto de renta consumida correspondiente al año 1994, los peritos informan que no les resulta posible emitir opinión sobre este punto, puesto que dicho concepto incluye la totalidad de las erogaciones para consumo personal/familiar y no se les han aportado **elementos fechacientes para su determinación...**" ( Galiano, Miguel Florentino – Granda, Josefa Arabia – TFN – Sala D – 06.02.04 – con resultados favor de los apelantes).

"...Los gastos no necesarios que debieron incrementar el consumido, la parte actora (se trata de un contribuyente que desarrolla la profesión de actor) afirma que responden a los rubros de vestimenta, gastos personales en farmacia y perfumería, varios ( incluye publicaciones, peluquería, taxis, gastos de bazar y otros), atenciones derivadas de compromisos por relaciones públicas y viajes al exterior, que los considera necesarios para desempeñar su profesión de actor. El Fisco Nacional por su parte, sostiene que a la luz de los **comprobantes analizados**, los mismos responden a conceptos que hacen a los gastos cotidianos de todo individuo, los cuales deben integrar los montos de consumo del contribuyente y que los dichos de la actora no se encuentran respaldados por **elementos probatorios adicionales** que permitan evaluar la procedencia o no de la admisión de los gastos..." (Bermúdez, Gustavo A. – TFN – Sala A – 25.10.01 – Revista Impuestos 2002-A (Nº 3, página 70).

### III.3: Justificación y control:

Cada contribuyente debiera poseer una organización tal que le permita determinar, aunque sea de manera aproximada la magnitud de la renta consumida año tras año, y que se relaciona con los ingresos que obtenga, la decisión de reinvertirla o no, y el nivel de vida que lleva.

Por su parte el Fisco, en el control de las distintas declaraciones juradas que le son presentadas tiene en el monto consumido un indicio (aunque remoto) de la coherencia de lo

declarado.

En esto, y dependiendo de las distintas políticas tributarias a lo largo del tiempo se ha utilizado este concepto dándole mayor o menor importancia, y pretendiendo exigencias más o menos fuertes, siempre con fines de control.

Así bajo el mandato del presidente Menem, el entonces Ministro de Economía de la Nación, Domingo F. Cavallo, propició un proyecto que obligaba a los consumidores finales a justificar mediante elementos probatorios el "cuantum" de su consumo.

En 1999 hubo también un intento de la Administración para exigir en forma discriminada (educación, salud, recreación, alimentación, personales y otros) la inclusión de los importes correspondientes al "Consumido" (versión 2.0 del aplicativo, Resolución General 114/1998 (AFIP)), que tuvo que ser abandonado por los conflictos que generó.

En ambos, la intención clara más allá del orden que se pretendía imponer a los contribuyentes era la de imponer como indispensable la exigencia de solicitar en todos los casos la factura o documento equivalente a los vendedores, y de ese modo captar a la población como agentes colaboradores de la lucha contra la evasión fiscal, por coacción y no por convicción como debiera serlo.

Pero además, ¿cómo podría exigirse a los responsables que obtengan un documento probatorio de aquellas erogaciones que podría destinar a limosnas, donaciones a entidades sin personería jurídica o a cualquier persona física, juegos de azar, u otras donde su intimidad podría resultar exhibida?

Esto además, sería contradictorio con lo establecido en el artículo 19 de la Constitución Nacional, en cuanto a que las acciones privadas de los hombres que de ningún modo ofendan al orden y a la moral pública, ni perjudiquen a un tercero, están sólo reservadas a Dios. Además se entraría en colisión con el artículo 18 de la misma, cuando refiere a la inviolabilidad de "los papeles privados".

Asimismo la misma Resolución General 3419, sus complementarias y modificatorias, detalla cuándo los contribuyentes están exceptuados de emitir comprobantes de

de sus ventas endistintos casos. Si esto es así entonces, se estaría yendo en contra de los propios actos, es decir por un lado exigiendo que se exija, y por el otro eximiendo de que se emita.

Por su parte la misma ley ritual en su artículo 10 establece que los consumidores finales de bienes y servicios, o quienes según las leyes tributarias deben recibir ese tratamiento, estarán obligados a exigir la entrega de facturas o comprobantes que documenten sus operaciones.

La obligación señalada incluye la de conservarlos en su poder y exhibirlos a los inspectores de la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS, que pudieran requerirlos en el momento de la operación o a la salida del establecimiento, local, oficina, recinto o puesto de ventas donde se hubieran celebrado las mencionadas transacciones. El incumplimiento de esta obligación en las operaciones de más de DIEZ PESOS (\$ 10) será sancionado según los términos del primer párrafo del artículo 39 de esta ley reduciéndose el mínimo de la multa a este efecto a VEINTE PESOS (\$ 20). La actitud del consumidor deberá revelar connivencia o complacencia con el obligado a emitir o entregar la factura o comprobante.

La sanción a quien haya incumplido el deber de emitir o entregar facturas o comprobantes equivalentes será un requisito previo para que recaiga sanción al consumidor final por la misma omisión.

Si ya entonces se encuentra normativa para exigir o controlar que el consumidor final solicite factura o documento equivalente de sus ventas, no se encuentra fundamento para seguir incrementando las cargas y deberes a los administrados, cuando por otro lado las ya existentes no son aplicadas.

Además el Fisco viene efectuando dichos controles desde siempre, conforme puede comprobarse de la lectura de distintos fallos publicados: "... señalan los inspectores que a través de este error, se llegaba a un patrimonio total del responsable significativamente inferior al que correspondía. Considerando el valor correcto del capital afectado a la actividad, se analizó el rubro II del formulario 400/B (justificación de las variaciones patrimoniales), concluyendo el personal verificador que existía una diferencia muy importante en la justificación de variaciones patrimoniales, que se correspondía con el incremento patrimonial declarado por los responsables y el monto consumido y no justificado con los ingresos declarados por los mismos..."(17).

Lo hasta aquí comentado viene a reflejar la inutilidad práctica de los intentos por llevar adelante controles más detallados del monto consumido, además de imponer cargas formales desproporcionadas y en algunos casos de imposible cumplimiento a los responsables.

## CAPÍTULO IV:

### LA MODIFICACIÓN DEL MONTO CONSUMIDO:

Si bien paulatinamente fueron incorporándose ideas en cuanto al título del presente capítulo, se abordarán aquí las posibilidades y consecuencias de modificar el monto oportunamente declarado como consumido (o en su caso cuando no se hubieren presentado aún las declaraciones juradas respectivas), ya sea que se detecte un error por parte del contribuyente o por otro lado que el error sea encontrado por inspectores de la Administración Federal de Ingresos Públicos.

#### IV.1 Modificaciones espontáneas:

Antes de esgrimir una conclusión al respecto conviene definir con que sentido se referirá a la espontaneidad.

Está fuera de discusión que las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores y demás empleados que intervienen en la fiscalización de los tributos, no constituyen determinación de oficio de aquellos la que sólo compete a los funcionarios que ejercen las funciones de jueces administrativos a que se refieren los artículos 9º punto 1 inciso b) y 10 del Decreto 618/97. No obstante ello en esta suerte de colaboración que prestan al verificado los inspectores actuantes le hacen conocer su parecer al mismo respecto de su situación fiscal, notificando el resultado de lo que entienden como la correcta materia imponible en actuaciones denominadas pre-vistas, con el objeto de que en caso de merecer conformidad sean presentadas las rectificativas (u originales) proyectadas y así se dé el efecto mencionado en el punto 1.3, que aquí se reproduce: "No es necesario dictar resolución determinando de oficio la

obligación tributaria si -antes de ese acto- prestase el responsable su conformidad con las impugnaciones o cargos formulados, la que surtirá entonces los efectos de una declaración jurada para el responsable y de una determinación de oficio para el Fisco.”

Al respecto y en relación a la naturaleza de las actas labradas por inspección y si bien referidas a los recursos de la Seguridad Social, se comparte lo señalado por el Dictamen DSR 249/97 (Dirección General Impositiva) que estipula: “... las diligencias que se cumplen con la intervención de los funcionarios competentes y se instrumentan a través de las actas de verificación, que se notifican al interpelado, no reúnen los requisitos esenciales ni generales del acto administrativo y ello por cuanto no ha mediado una decisión fundada que cause estado, pues hasta tanto no se haya agotado el procedimiento regulado... y que da lugar a la ejecución,, no es un acto administrativo definitivo, contando el obligado con los medios legales apropiados para demostrar la improcedencia del débito intimado.

En efecto, es sólo la conformidad del contribuyente... lo que permite al Fisco proceder a su cobro. Por el contrario cuando aquel se muestra disconforme...la ley... pone a su alcance el procedimiento...adecuado para fundamentar sus agravios. En dicho caso, sólo después de una decisión fundada, acto administrativo definitivo contrario a la pretensión del recurrente, la administración estará habilitada para iniciar, de corresponder, la pertinente ejecución fiscal. Ello, siempre y cuando, no medie apelación....

Por lo expuesto dicha acta, sin perjuicio de la intimación que en la misma pueda formularse, no es mas que una constatación que hace la administración de la situación del contribuyente, por lo que no cabe exigir de las mismas los requisitos propios de los actos administrativos en los términos del artículo 7 de la Ley 19549, ya que por tratarse de una constatación la misma puede ser cuestionada y dar nacimiento posteriormente al procedimiento que nos ocupa.

“...Sentado ello y a mayor abundamiento, respecto de la falta de motivación del acto originado en la inspección, ... se ha sostenido el criterio que el acta labrada por ella **no es un acto administrativo** en el sentido estricto conforme lo regula el Título III de la Ley 19549, sino que debe considerarse como un acto preparatorio del mismo...(18).

Bajo tales conceptos, un contribuyente luego de presentada su declaración jurada del impuesto, podría advertir que no ha consignado algún determinado bien en la parte patrimonial de liquidación del impuesto (y además determinado mal el monto consumido) y presentar su rectificativa, y no obstante que el artículo 13 de la Ley 11683 (texto vigente) sostiene como se dijo, que “La declaración jurada está sujeta a verificación administrativa y, sin perjuicio del tributo que en definitiva liquide o determine la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, **cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma.** El declarante será también responsable en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración, sin que la presentación de otra posterior, aunque no le sea requerida, haga desaparecer dicha responsabilidad”, se puede arribar por lo tanto, a las siguientes conclusiones si todavía no se le hubiera iniciado inspección alguna por ese impuesto y período:

- a) si la declaración jurada rectificativa no importa una disminución del impuesto originalmente declarado, sino que el saldo es igual o mayor, sólo estará sujeto a sanciones materiales e intereses por la diferencia de impuesto en el segundo supuesto;
- b) si por el contrario tal rectificación conlleva una disminución del importe declarado será pasible de una inspección a efectos de corroborar la veracidad de la declaración jurada rectificativa efectuada, dado que se estaría en presencia de un recurso de repetición (si el impuesto se hubiera pagado), o bien una disminución del crédito a cobrar por parte del Fisco.

En ambos supuestos no existiría impedimento alguno para considerar la modificación del monto consumido como “**espontánea**” y aceptable, lógicamente verificando la veracidad de los restantes componentes del cuadro de justificación de variaciones patrimoniales, y la razonabilidad del nuevo consumo.

Se concluye entonces que la espontaneidad entendida en este párrafo resultaría de toda rectificación o presentación original que se produzca antes de iniciada una verificación

por ese impuesto y período, no siéndolo para el caso, la que pudiera ocurrir entre el inicio de tal inspección y la corrida de vista que determina la ley para el inicio del proceso de determinación de oficio regulado en el artículo 16 de la Ley de Procedimiento Tributario, a pesar de lo señalado al comienzo del presente punto traído a colación del ítem I.3 y que corresponde a lo normado en el último párrafo del artículo 17 de la norma que se trata.

#### IV.2 Modificación luego de notificada una verificación: su procedencia:

Es norma del derecho positivo de todos los países con orígenes en el Derecho Romano, que incumbe la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido que el tribunal no tenga el deber de conocer, debiendo probar cada una de las partes el presupuesto de hecho de la norma que invocare como fundamento de su pretensión o defensa (19), correspondiendo la prueba de las obligaciones al que reclama su cumplimiento, y la de su extinción, al que la opone (20).

Además y a modo de acotación, es importante destacar que en la legislación penal tributaria actual de nuestro país (Ley 24769) se han desincriminado las casi totalidad de las infracciones formales que anteriormente se encontraban en la antigua Ley 23771. Por lo tanto en lo que aquí interesa sólo caerá en supuestos delitos aquel que disimulando su verdadera situación perjudique al Fisco, quedando por lo tanto fuera de este ámbito toda rectificativa que haga a correcciones formales o cualitativas, como podría ocurrir por ejemplo en algunos casos con la modificación del cuadro de las justificaciones patrimoniales.(21).

Cuando es iniciada una verificación, cualquier diferencia que se detecte en los bienes declarados o en la utilidad determinada puede tener incidencia directa sobre el monto consumido, pero en la práctica la situación que más nitidamente podría relacionarse con el mismo es la detección de incrementos patrimoniales no justificados.

Es decir, habiendo sido presentada una declaración jurada en forma completa en sus aspectos patrimoniales y de resultado, en caso de detectarse por ejemplo bienes del activo no declarados, o por su parte pasivos inexistentes, se estaría en principio ante la presencia de

un incremento patrimonial no declarado, e imposible de incluir en tal declaración jurada si no se alteran sus componentes: conforme se había visto  $A = P + PN$ :

Si se trata de un bien no declarado en el activo, suponiendo el pasivo expuesto en forma correcta, al aumentar el activo necesariamente debe incrementarse para mantener la ecuación patrimonial el Patrimonio Neto, siendo el origen necesario y primario del aumento de dicho patrimonio, los ingresos. Esto es, ante esta situación la declaración de ventas lo fue en defecto.

Si por el contrario el pasivo que figura no es tal, manteniéndose constante el activo, la necesaria deducción es igual a la anterior.

Este fundamento escuetamente explicado es el fundamento de la presunción legal establecida en el artículo 18 de la Ley de Procedimientos Tributarios en su inciso f): "...Los incrementos patrimoniales no justificados con más de un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos no deducibles, constituyen ganancias netas del ejercicio en que se produzcan, a los efectos de la determinación del impuesto a las ganancias, ...y ventas omitidas para el impuesto al Valor Agregado...".

Corresponde tener presente que lo enunciado anteriormente es sólo bajo las siguientes circunstancias y prima sobre las presunciones simples (es decir aquellas no detalladas minuciosamente por la ley o deducidas por sentido común) :

- a) no sea posible conocer la materia imponible por conocimiento cierto de la misma,
- b) se aplique en el ejercicio o año en el cual se produjo, para el ejemplo, la incorporación al activo del bien no declarado, o consignado como origen el pasivo inexistente,
- c) el conocimiento del bien o desconocimiento del pasivo se sustente en un hecho cierto y probado ( la presunción sobre presunción es abstracta y por lo tanto improcedente),
- d) se tenga en cuenta que ante situaciones complejas se obtenga una correcta medida del incremento patrimonial detectado. Por ejemplo la detección de un bien no declarado y de un pasivo inexistente, el incremento patrimonial detectado resulta de la suma de los montos de ambos supuestos, pero un pasivo inexistente y gastos deducidos también inexistentes, se debe concluir que uno subsume al otro ya que en el ámbito de las presunciones no pueden existir a partir de un mismo indicio dos presunciones igualmente válidas.
- e) tratándose de una presunción, ésta **admite prueba en contrario**.

Son comunes los casos en donde ante tales situaciones, la pretensión de los contribuyentes es la de aceptar la diferencia encontrada por los inspectores, pero incluyéndola de modo tal de que no incida en la renta declarada presentando una declaración jurada rectificativa incluyendo como se dijo, el incremento detectado y disminuyendo el monto consumido. Esta nueva situación, de ser **probada** debidamente “destruye” el indicio e imposibilita la aplicación de la presunción legal que se trata.

Al referirse a pruebas entonces, ¿qué es lo que se debe probar?. La detección del bien no declarado o pasivo injustificado ya cuenta con su probanza por que de otro modo la presunción legal no hubiera existido, por lo tanto lo que resta probar el nuevo monto del “consumo”.

Y aquí es donde aparece la dificultad que torna en una suerte de “**inamovilidad**” al monto consumido declarado, en estos casos.

Probar que se gastó más de lo que se consignó en la declaración jurada original, no sería un inconveniente si existen los comprobantes de gastos que acrediten el monto superior, pero en los casos referidos lo que el administrado intenta demostrar es que se erogó “menos” de lo imputado en la declaración jurada respectiva y con ese disponible adquirió el bien localizado no declarado u obtuvo el origen de los fondos que presuntamente habían generado los pasivos inventados.

Ahora bien, ¿cómo se prueba un hecho negativo? ¿Cuál es el “rastros” que deja algo que nunca ocurrió para aportarlo como justificación y de ese modo decir que lo que se manifestó haber gastado, no se gastó?.

Referidos a esta supuesta inamovilidad se transcriben partes de algunas conclusiones a que arriba el Tribunal Fiscal de la Nación, ya resolviendo a favor de la Administración o en su contra, pero con un criterio que respalda lo enunciado:

“...Cabe revocar la determinación del impuesto a las Ganancias motivada por el monto de renta consumida, que fue considerada inferior a la que el contribuyente necesita para efectuar los gastos que su nivel de vida demanda, pues no obstante la amplitud del texto del artículo 18 de la Ley 11683, cuando se refiere a nivel de vida como indicio, lo hace para acordar su monto al de los ingresos declarados, ya que si estos son inferiores a aquel, se presume que

ha existido ocultamiento de renta pero no se aplica cuando como en el caso, es a la inversa, porque los montos consignados como consumo han sido reputados por la inspección **demasiado bajos, no ya con relación a los ingresos declarados, que son mas altos, sino con respecto a su personal visión del tren de vida del contribuyente...**" (Galiano, Miguel Florentino – Granda, Josefa Arabia - TFN – Sala D – 06.02.04).

"... Es admisible la determinación efectuada por la Dirección General Impositiva, de incrementos patrimoniales no justificados, tomando como base los datos denunciados por el apelante en sus declaraciones juradas y en sus manifestaciones a lo largo de la inspección **(rentas, consumo particular, etc), dado que éste no pudo probar que ellos escapaban al ámbito del impuesto.** Es admisible la afirmación del Fisco de que dichos incrementos constituían rédito producido por el ejercicio de la profesión de abogado del recurrente..." ( Cufre, Orlando – TFN – Sala D – 11.02.70).

"...Señala que las diferencias a favor del Fisco Nacional que fueron determinadas en el impuesto a las Ganancias en cabeza de cada uno de los socios de modo alguno pueden ser tildadas de imaginarias, sino que se basan en datos extraídos de los balances comerciales y de las declaraciones juradas originales presentadas y suscriptas por los citados socios, razón por la cual dice, no pueden en esta instancia negar su existencia y valor a los efectos de impugnar el ajuste practicado; ni resulta atendible, agrega, la insistente manifestación en cuanto a que fueron mal confeccionadas tratando de desviar la responsabilidad a un asesor contable e impositivo, que según los dichos de los recurrentes **habría colocado rubros tales como "dinero en efectivo"** que no existía, así como bienes de uso personal que nunca fueron adquiridos, todo a fin de compensar el error de no colocar en su justo valor la participación de los socios en la sociedad, lo que resulta carente de todo asidero y de la mas mínima fundamentación..."

"Que no resulta admisible la justificación de la recurrente respecto a la inclusión en las declaraciones juradas originales **de rubros inexistente por parte de su asesor impositivo** a fin de corregir la errónea cuantificación de la participación de cada uno de los socios en la sociedad. Que precisamente el artículo 13 de la Ley 11683, hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma; haciendolo responsable además, en cuanto a la exactitud de los datos que contenga su declaración..." ( Tuozzo, María A. – TFN – Sala D – 28.02.03).

Sobre este criterio mantenido en los tres casos anteriores por la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación, se podrá advertir en el punto siguiente que si bien en principio la

inamovilidad del monto consumido resulta una cuestión aceptable, salvo casos debidamente probados, el fallo **EKSERCIYAN, Armenak – TFN – Sala D – 24.02.05**, imprime una variante en cuanto a que además de la prerrogativa señalada debe evaluarse la razonabilidad y evolución del mismo para arribar a una conclusión más acertada, lo que podría permitir considerar a estas dos apreciaciones por sobre el concepto de no modificación del mencionado monto consumido.

#### IV.3 Razonabilidad del monto consumido:

Para hablar de razonabilidad se deberá enfocar el criterio tanto desde el punto de vista de lo que resulte acorde “al nivel de vida del contribuyente y el gasto mínimo necesario para el sustento de sus gastos personales y de su familia”, como también en cuanto a la lógica en relación a las pruebas aportadas del posible “trueque” de un incremento detectado y no declarado por una menor cuantía del monto consumido, que como se viera “a priori” no resultaría entendible, lo que no significa imposible para todos los casos.

Que para la primera cuestión el Fisco no puede desde una óptica realizada por el funcionario que toque fiscalizar, deducir sin elementos probatorios que lo avalen, que el monto consumido resulta inferior al que se debiera declarar ya que nadie puede saber el desarrollo de la intimidad del quehacer diario de cada persona. Distinto sería el caso en que de un análisis de las erogaciones familiares ( cuotas de instituciones educativas y recreativas, detalles de tarjetas de crédito, alquileres abonados, viajes realizados, etc) se probara que la magnitud de la renta declarada como consumida lo fue en defecto, siempre que no se demostrara orígenes de fondos ajenos de la declaración jurada o gastos a cargo de terceras personas. Para el caso resulta entendible que así fuera, ya que no se estaría en presencia de una presunción de erogaciones sino de una determinación cierta.

Presumir que el monto consumido es inferior al que debiera ser llevaría indefectiblemente al fracaso: “...Resulta inconsistente la determinación del impuesto a las Ganancias efectuada por la Dirección General Impositiva a los integrantes de una sociedad conyugal por la explotación de un comercio, partiendo de la cuantificación de la renta consumida que fue considerada inferior a la que necesitaban para efectuar los gastos que su nivel de vida demandaba, ya que el promedio de renta consumida considerado a nivel de familia casi triplica el mínimo no imponible establecido en el artículo 23 inciso a) de la ley 20628, al que se le reconoce aptitud suficiente para cubrir las necesidades elementales de los contribuyentes personas físicas...”

"...Conforme al artículo 18 de la ley 11683, el empleo del nivel de vida como indicio se halla condicionado a que existan elementos de juicio que obren en poder de la AFIP, por ello, corresponde revocar la determinación del impuesto a las Ganancias practicada por ella, desde que no surge de las actuaciones cumplidas que éste aspecto haya merecido ningún análisis por parte de la inspección, ya que la única y vaga referencia de viajes familiares al exterior, como hipotética exteriorización de poder adquisitivo, sin indicar de que países se trata ni de cuántas frecuencias anuales, carece de toda connotación tributaria..."(22).

"...Corresponde confirmar la resolución de la AFIP que determinó la existencia de un incremento patrimonial no justificado..., toda vez que el actor no probó la existencia de una fuente alternativa de dinero que justifique que las aplicaciones de fondos efectuadas por el ejercicio fueran superiores a los montos declarados como obtenidos, y tampoco demostró la falta de declaración y documentación de los supuestos ingresos que habían generado las retenciones ingresadas por el agente de retención..."

"...Que según surge de los antecedentes administrativos, el cargo de fiscalización se origina a partir de la constatación por parte del Organismo del hecho de que los montos exteriorizados por el contribuyente en el cuadro de justificación de variaciones patrimoniales de la declaración jurada del impuesto a las Ganancias en el rubro monto consumido y otros, por el año 1998, eran inferiores a la sumatoria de impuestos determinados de Ganancias y de Bienes Personales para el período 1997..."(23).

Por otro lado y con relación a la segunda situación, esto es la pretención de disminución del monto consumido para justificar incrementos patrimoniales detectados, resulta interesante el análisis efectuado por el fallo ya comentado, **EKSERCIYAN, Armenak – TFN – Sala D – 24.02.05 – punto VI –** en la parte pertinente:

"...Y es precisamente el reconocimiento de que el "Consumido" se obtiene por una sustracción aritmética, lo que inhabilita a considerarlo rígidamente inamovible (*subrayado de la autora*) -como hace el Fisco-, visto las falencias que el cálculo presenta en cuanto a su exactitud.

En esas condiciones, resulta evidente que aún cuando el organismo oponga reparos, el "Consumido" opera como una variable de ajuste patrimonial dentro de ciertos límites.

Tales límites no pueden ser otros que los que surgen del análisis de cada caso

particular traído a resolver, ya que si no es posible justificar un aumento patrimonial a expensas de degradar los montos consumidos de un contribuyente, de forma que no guardan relación con los consumos declarados antes y después del período investigado, es de toda lógica admitir el citado aumento, cuando los consumos previos y los posteriores no aparecen distorsionados respecto de ese período (*subrayado de la autora*) y guardan armonía con el patrimonio neto conocido, concediendo así que el invocado error, pudo muy bien haber existido.

En el sub lite, surge del expediente administrativo que:

- 1) los ingresos del apelante por todo concepto, capitalizables y/o consumibles, son: año 1997 \$ 3.778.654,91; año 1998 \$ 1.260.750,88 y año 1999 \$ 1.307.543,77.
- 2) los montos consumidos por el apelante en cada año, son: 1996 \$ 889.508,69; 1997 \$ 581.414,42; 1998 \$ 294.915,16 y 1999 \$ 302.061,47.
- 3) el patrimonio neto del mismo al fin de los mencionados años es: 1996 \$ 9.862.068,90; 1997 \$ 12.293.760,95; 1998 \$ 13.057.618,29 y 1999 \$ 13.750.701,27.

El análisis de esos importes muestra que mientras el patrimonio neto ha ido en constante aumento con relación al año precedente (24,65 % en 1997; 6,21 % en 1998 y 5,30 % en 1999), el monto consumido ha mostrado un comportamiento errático y desparejo, desvinculado de la tendencia exhibida por el patrimonio. Así, y siempre con relación al año antecedente, en 1997 disminuyó el 34,63 %; en 1998, el 49,27 % y aumentó en 1999, el 2,42 %.

La comparación con los ingresos resulta ser más homogénea, pero no incide del mismo modo que con la evolución patrimonial, con la que guarda mayor afinidad. Es razonable que el nivel de consumo se encuentre ligado al patrimonio de cada sujeto y no existe contradicción en la causa, de que los consumos declarados, no obstante las variaciones exhibidas, guardan relación con los ingresos de los años comparados...".

En el anterior análisis se relaciona en definitiva el comportamiento del patrimonio con el del monto consumido, de modo tal que si el patrimonio crece paulatinamente año tras año no existirían motivos para que el consumido no lo hiciera en igual sentido.

Ahora bien, una primera impresión sería que el patrimonio neto resultaría inversamente proporcional al consumido, esto significa que de las ganancias obtenidas lo que no

se reinvierte se consume, y viceversa. Bajo este razonamiento se podría decir que si el consumido crece, considerando los ingresos constantes, el patrimonio debería detenerse, aumentar en menor proporción, o disminuir.

Por otro lado el comportamiento de los ingresos, considerando una economía sin grandes cambios, debería orientar en cuanto al comportamiento del monto consumido, teniendo en cuenta además que este último tratándose de erogaciones para satisfacciones personales oscila entre un mínimo en algunos períodos comparables con la ganancia mínima no imponible (no así en los últimos años) y un crecimiento que presenta una natural desaceleración en determinados niveles altos.

El análisis correcto, que varía caso a caso y período a período, resultaría entonces de relacionar el crecimiento de los ingresos, el porcentaje de utilidad, y comportamiento del patrimonio, en comparación estas variables con la conducta del monto consumido, todas estas tomadas luego de obtenida la nueva situación patrimonial por incorporación del supuesto incremento no justificado. Si tal monto consumido sigue la tendencia de los primeros y se encuentra dentro de los límites de mínimo y "maximo móvil", podría entonces aceptarse la posibilidad de errores en la declaración del monto consumido y la justificación total o parcial de tal error que "justifique" el incremento detectado y no declarado.

### A MODO DE CONCLUSIÓN:

En función al objetivo planteado al comenzar esta investigación, se efectuó un trabajo explorativo en torno al tema elegido a efectos de señalar las situaciones existentes, las posibilidades en cada caso de la determinación, y la justificación o modificación del monto consumido.

Como se desprende de los capítulos anteriores, se han ido resaltando las cuestiones que en principio, contenían los ejes temáticos esenciales de la problemática.

Por su parte en el tratamiento de la cuestión planteada se visualiza que el marco normativo ha encontrado una apoyatura jurisprudencial de plena actualidad.

A su vez los casos presentados resaltan una relación llamativa y compleja, la que debe ser analizada en cada supuesto siguiendo los parámetros comentados.

Debido a la amplitud del tema desarrollado, no debe considerarse el presente trabajo como una investigación concluida, sino que la intención seguida es la de exponer las posibilidades u opiniones existentes para continuar la búsqueda de mayores conocimientos que permitan clarificar situaciones especiales.

No obstante ello y a modo de conclusión conviene destacar algunos aspectos:

- 1) El tema tratado responde a las necesidades del Fisco en la lucha contra la evasión y de los administrados en el conocimiento de lo que deben declarar y las consecuencias que pueden derivarse, ya que como se dijo el impuesto a la renta es uno de los pilares sobre los que descansan los ingresos fiscales de la mayoría de los países del mundo, y las múltiples normas que regulan su tributación tienen una base común de medición: el ingreso generado por distintos responsables, en la medida que no agote la fuente generadora de recursos y luego de descontadas las erogaciones necesarias para mantener y conservar dicha fuente.

La Administración encuentra en el mismo distintas posibilidades de control debido a la necesaria conclusión financiera de que lo ganado se destina al incremento de capital o a consumo, concepto éste conocido como **“monto consumido”** con las distintas variantes y consecuencias desarrolladas.

2) Cada análisis que los inspectores hagan de este tema se da por sentado, resguardará el debido proceso en cuanto a la legalidad del mismo y al derecho de defensa del administrado, conocido como el debido “proceso adjetivo”: posibilidad de defensa en juicio, derecho a ofrecer y aportar pruebas, tribunal imparcial y competente, y setencia debidamente fundada y motivada.

3) No obstante resulta imprescindible que los administrados cumplan con el deber material de cuantificar exactamente su materia imponible, y formal de presentarla de igual forma, tomando recaudos prudentes en relación a todo lo tratado, conservando o solicitando los elementos probatorios cuando la justificación de las variaciones patrimoniales manifieste situaciones particulares que puedan resultar llamativas al Fisco, de modo tal de probar ante una fiscalización, si así ocurre, la composición de las declaraciones juradas presentadas. Todo esto deriva en elementos que resultan luego la prueba del resultado de lo determinado, y es precisamente el Estado en su facultad de organizar, administrar e impartir justicia, el que va a establecer el modo, la cantidad, calidad y forma de llevar a cabo los soportes que demuestren en forma clara el reflejo razonable de la actividad económica de cada agente, imponiendo entonces lo se ha referido como “deberes formales”. Las obligaciones materiales por su parte resultaban entonces de las que nacen con el acaecimiento del hecho imponible y siempre importaban un monto a abonar al Fisco, ya que si no resultara impuesto a tributar y el administrado se encontrare inscripto como responsable, su compromiso se circunscribe a la obligación formal de presentar las respectivas declaraciones juradas, que para el caso resultarán informativas.

4) Si bien la determinación de la renta se efectúa siguiendo parámetros definidos, y que para ello bastaría con el seguimiento de las indicaciones que dictan las normas para llegar a la ganancia neta sujeta a impuesto sobre la que luego se le aplicará la tasa pertinente obteniendo así el tributo a pagar, la misma ley menciona la determinación de un balance impositivo, siguiendo mediciones específicamente detalladas y apartándose en su mayoría de las normas de contabilidad generalmente aceptadas. Este balance ( que no se refiere a aspectos puramente patrimoniales sino que la ley condensa en la término “balance impositivo” tanto la determinación del patrimonio neto como la de la utilidad) dará lugar, mediante la comparación de año tras año

a un incremento (o decremento) patrimonial que necesariamente deberá estar “cubierto” por las ganancias netas declaradas, con más un porcentaje razonable y necesario para el sustento del declarante y su familia que resulte gastado en el ejercicio que se declara, esto es el “**monto consumido**”.

5) Si dicho monto consumido, como es de práctica los contribuyentes lo consignan como obtenido por diferencias entre patrimonios inicial, final y rentas declaradas en el período verificado, surge como primera idea que el monto consumido es un importe **presunto**. No obstante analizado más profundamente es necesario advertir que: a) las erogaciones existen sin lugar a dudas (existe certeza en cuanto al destino de parte de los fondos), b) aunque no se haya conservado comprobante de todos y cada uno de los gastos ocasionados; sí son exactos, conocidos, y ciertos (o por lo menos debieran serlo) los restantes ítems de las declaraciones juradas que se presentan, c) aún determinado por “diferencia”, en toda igualdad matemática si todos los componentes son ciertos y conocidos menos uno, este único elemento estimado no puede ser de otra manera que como se consigna, es decir existe identidad total entre lo obtenido por “deducción” y lo estimado; y por último d) la fórmula sacramental consignada en las declaraciones juradas donde se presenta el monto en cuestión, confieren a juicio de la autora la idea de un componente “**cierto y exacto**”, que salvo error excusable, fundada y debidamente probado, no podría ser diferente.

6) A pesar del criterio mantenido por el Fisco y por distintos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación sobre lo que se puede denominar la **inamovilidad** del monto consumido como una cuestión aceptable, salvo casos debidamente probados, el fallo **EKSERCİYAN, Armenak – TFN – Sala D – 24.02.05**, imprime una variante en cuanto a que además de la prerrogativa señalada, debe evaluarse la razonabilidad y evolución del mismo para arribar a una conclusión más acertada, lo que podría permitir considerar a estas dos apreciaciones por sobre el concepto de no modificación del mencionado guarismo.

7) Un monto consumido razonable, resultaría entonces de relacionar el crecimiento de los ingresos, el porcentaje de utilidad, y comportamiento del patrimonio, en comparación estas variables con la conducta del mismo, todas éstas tomadas luego de obtenida la nueva situación patrimonial por incorporación de un supuesto incremento no justificado, de existir. Si tal monto consumido sigue la tendencia de los primeros y se encuentra dentro de los límites de mínimo y

“máximo móvil”, podría entonces aceptarse la posibilidad de errores en la declaración de un monto consumido y la justificación total o parcial de tal error que “justifique” un supuesto incremento patrimonial detectado y no declarado.



CPN MARIA PATRICIA KÖHLER  
CONTADORA PÚBLICA



**BIBLIOGRAFÍA:**

- (1) **Constitución de la Nación Argentina** – Artículos 14 y 14 bis – AZ Editora SA – Ed: 2000.
- (2) “Mensaje de Navidad de S.S. Pío XII en 1942” - . **Manual de la Doctrina Social de la Iglesia** - Mario Pedro Seijo y Alcides Numa Sanchez - Ed. Claretiana 1987 - Pag: 46.
- (3) Jarach, Dino - **Curso Superior de Derecho Tributario** – Liceo Profesional Cima – Cap. IV – Pag: 153 y ss – Ed: 1957/58.
- (4) Manusovich, Patricia N. - “El responsable solidario” – en revista **Impuestos LVI – A** – Pag: 18 – 09/99.
- (5) **Ley de Procedimientos Tributarios** – N° 11683 (t.o. en 1998 y sus modificaciones – artículos 5, 6 y 8 – B.O. 20.06.98.
- (6) **Metalúrgica Anfisa SRL – TFN** – Sala D – 05.03.05 – La Ley On line.
- (7) **Decretos 9101/72 y 722/96** – en Errepar – PF II, paginas 155.008 y ss – 1972 – 1996.
- (8) **Rutalnor SACIF – TFN** – Sala B – 26.10.92 – en Boletín DGI N° 477 –
- (9) **El Cronista** – “ **La presión tributaria se mantiene en 23% del PBI:**” – 08.11.05 – página 9.
- (10) **Clarín** – “**Los impuestos absorben más de una cuarta parte de los salarios**” – 06.11.05 – página 18 – por Pablo Kandel
- (11) **Ambito Financiero** – “**Presión tributaria más alta de América Latina**” – 03.11.05 – página 9 – por Daniel Artana
- (12) **Remes Lenicov, Jorge** - “**Se evade porque hay dudas de que el Estado sepa cómo gastar**” – en **Ambito Financiero** - 16.12.96 - Pagina 19.
- (13) **Ley 20628 (t.o. en 1997) del Impuesto a las Ganancias** – parte pertinente - En



La Ley On Line – 1997 .

- (14) **EKSERCIYAN, Armenak** – TFN – Sala D – 24.02.05 – punto VI – parte pertinente .
- (15) **EKSERCIYAN, Armenak** – TFN – Sala D – 24.02.05 – punto VI – parte pertinente .
- (16) **MENEM, Eduardo Adrián** – TFN – Sala B – 29.10.04 – La Ley On Line
- (17) **Tuozzo, María E.** – TFN – Sala D – 28.02.03 – La Ley On Line -
- (18) **Dictamen DSR N° 249/97** del 10.09.97 – Tomassoni, Miguel Angel s/ impugnación – Expte: 708-0497 – Dirección General Impositiva.
- (19) **Código Civil de la República Argentina** – artículo 377 - Ed: Depalma – Bs As 1975.
- (20) **Código Civil del Reino de España** – artículo 1214 – “La Responsabilidad de los Administradores de las Sociedades de Capital – Galán Corona/García/Gonzalez – Ed. Tecnos – Madrid – Ed: 1999.
- (21) **Cuestiones de Derecho Penal y Procesal Penal Tributario** – Marcelo Alfredo Riquert – Ed: Ediar – Ed: 1999.
- (22) **Galliano, Miguel Florentino y Granda, Josefa Arabia** – TFN – Sala D – 06.02.04.
- (23) **MENEM, Eduardo Adrián** – TFN – Sala B – 29.10.04 – Punto V - La Ley On Line.

U.N.R.C.  
Biblioteca Central



62154

62154