

PROYECTO DE LEY

El Senado y la Cámara de Diputados sancionan con fuerza de Ley...

ARTÍCULO 1°.- Artículo 1°- Derógase el artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 2019 y sus modificatorias.

ARTÍCULO 2°.- Comuníquese al Poder Ejecutivo Nacional

Germana Figueroa Casas

Diputada Nacional

FUNDAMENTOS

Sr. Presidente:

El presente proyecto tiene por objeto derogar el artículo 43 de la Ley de Impuesto a las Ganancias (t.o. 2019), que faculta a la Agencia de Recaudación y Control Aduanero (ARCA) a impugnar a los efectos del balance impositivo el gasto efectuado por el contribuyente cuando éste no haya cumplido con su obligación de practicar retenciones del impuesto conforme a las normas vigentes. Dicho artículo prevé otorgar la potestad al organismo fiscal de impugnar en la liquidación del impuesto del propio agente de retención la deducción de los gastos o costos sobre los cuales no haya procedido a practicar la retención del impuesto al momento del pago a su beneficiario, estando obligado a hacerlo.

Este artículo 43 es una norma obsoleta, redundante y contraria a los principios constitucionales, cuya permanencia carece de justificación técnica o jurídica. Su derogación permitirá eliminar una disposición sancionatoria encubierta, consolidar la coherencia del sistema tributario y reforzar la seguridad jurídica de los contribuyentes, sin menoscabar las facultades de control del organismo recaudador.

Un punto clave para entender esta problemática consiste en analizar los antecedentes de esta norma. Esta disposición, que hoy se incluye en el artículo 43 del texto ordenado vigente, proviene sin modificaciones del antiguo artículo 40 de la Ley 20.628 de 1973, el cual establecía: "Cuando el contribuyente no haya dado cumplimiento a su obligación de retener el impuesto de conformidad con las normas vigentes, la Dirección podrá, a los efectos del balance impositivo del contribuyente, impugnar el gasto efectuado por éste." En dicho momento, no existía la sanción por omisión en la ley de procedimiento fiscal. Es decir que la omisión de retener se encuadraba como infracción a los deberes formales y no como infracción a los deberes materiales.

A su vez, esta norma es una copia literal del artículo 37 de la Ley 11.682 del Impuesto a los Réditos de 1932 sin haber experimentado modificaciones sustanciales desde su origen.

La Ley de procedimiento fiscal 11.683 no establecía sanción especial para el caso de falta de retención del impuesto, por lo que la jurisprudencia se había inclinado a calificar el hecho como una infracción formal, otorgando a la disposición del Impuesto a los Réditos cierta justificación como sanción material. Sin embargo, con la Ley 17.595 de 1967 se incorporó la infracción denominada omisión de impuestos, incluyendo dentro de la misma a la omisión de actuar como agente de retención, reprimida en ese momento con multa del 20% al 90% del gravamen dejado de retener. De esta manera, a partir del 1° de enero de 1968 ya existe una sanción específica por falta de retención, careciendo de todo fundamento la disposición del actual artículo 43 de la Ley de Ganancias.

De esta evolución normativa se desprende que el artículo actualmente vigente perdió toda razón de ser hace más de medio siglo, y fue mantenido por mera inercia legislativa, pese a que su función punitiva quedó absorbida por el régimen sancionatorio general de la Ley 11.683, que ya prevé sanciones específicas para los agentes de retención que incumplen sus deberes. La ley 11683 de procedimiento fiscal estipula en el artículo 45 una sanción a los agentes de retención que omitan retener el impuesto, que puede ascender hasta la suma del 100% del impuesto no retenido, según la graduación que el juez administrativo realice en base a los antecedentes del contribuyente. La misma ley establece en su artículo 8 inciso c) la "responsabilidad solidaria" que recae sobre el agente respecto al ingreso del impuesto. Es decir que el Fisco nacional además de tener la facultad de aplicar la sanción del Art. 45 puede adicionalmente reclamarle al agente el ingreso del impuesto no retenido salvo que acredite que los beneficiarios han abonado el gravamen.

El artículo 43 que se propone derogar tiene un contenido inequívocamente sancionatorio, pues impone la pérdida de deducibilidad de gastos reales como

consecuencia de una omisión formal. Esa función punitiva se superpone con la prevista en los artículos 45 y 46 de la Ley 11.683, configurando una duplicidad de sanciones que viola el principio de legalidad y de non bis in ídem. La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo "San Juan S.A. c/ DGI" (27/10/2015), confirmó la aplicación de la norma en su versión anterior (art. 40), sosteniendo que "la voluntad del legislador no ha sido efectuar distinciones conceptuales sobre la existencia del gasto, sino impedir su deducción cuando el contribuyente no ha cumplido con la obligación de actuar como agente de retención". Esa interpretación refuerza su carácter sancionatorio y demuestra la necesidad de su revisión legislativa.

Se trata de un tipo de sanción llamada impropia, anómala o "sanción encubierta", debido a que se establece pretendiendo ocultar el carácter sancionatorio de la misma propiciando de esta forma eludir el debido proceso. No se siguen los procedimientos reglados para la aplicación de sanciones en ese caso y se prescinde del principio de culpabilidad ya que su aplicación es automática sin tener en cuenta la voluntad del autor.

El uso del verbo "podrá" en el texto otorga al organismo recaudador una facultad discrecional para decidir si impugna o no el gasto, sin criterios objetivos ni parámetros reglados. Esta redacción permite que ante situaciones idénticas se adopten decisiones diferentes, dependiendo del criterio del funcionario interviniente.

Tal discrecionalidad genera enorme inseguridad jurídica, en tanto el contribuyente no puede prever las consecuencias de su conducta ni planificar adecuadamente su carga tributaria, afectando el principio de igualdad ante la ley y de certeza.

La aplicación del artículo 43 resulta también contraria a los principios constitucionales de razonabilidad, proporcionalidad y capacidad contributiva. Al negar la deducción de gastos genuinos y documentados, la norma altera la base imponible y grava una renta inexistente, desconociendo el principio de que los impuestos deben recaer sobre manifestaciones reales de riqueza. La Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, en la causa "Mera, Miguel Ángel", sostuvo que negar la

deducción de gastos efectivamente realizados "importa gravar una renta inexistente y convertir el impuesto en una exacción sin base legal". El resultado práctico es la creación de una renta ficticia, incompatible con el diseño del impuesto y con los principios de justicia tributaria.

Por todo lo expuesto, solicito a los señores diputados el acompañamiento de este proyecto de ley

Germana Figueroa Casas

Diputada Nacional