

IMPUESTO A LAS GANANCIAS

AJUSTE DE IMPUESTOS. Imputación

Momento a partir del cual resultan deducibles cuando fueron apelados

SUMARIOS

La Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) impugnó las deducciones efectuadas en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos ya que estimó que al no encontrarse firme la determinación no correspondía efectuarlas y que sólo debieron incluirse las correspondientes al período fiscal que no se encontraba discutido por la actora.

Luego de efectuar una explicación de la doctrina y jurisprudencia imperante sobre la cuestión, la Sala V de la Alzada efectúa un nuevo análisis de la cuestión y cambia su criterio. En efecto, destaca que el legislador ha estimado que una vez determinado el impuesto debe considerarse devengado a los fines de computárselo en el balance fiscal correspondiente al ejercicio en que la determinación se produjo (apartándose así del criterio de lo devengado seguido por la técnica contable pues éste coincidiría con la jurisprudencia vigente hasta ese momento).

Ahora bien, señala, si la ley ha establecido la determinación como el momento en que se produce, en casos como el presente, no puede sostenerse que determinación significa determinación "firme", concepto diferente que alude al momento en el que el monto de lo determinado pueda ser ya debatido. Esta interpretación no se concilia con el carácter de acto administrativo dotado de presunción de legitimidad y, en consecuencia, de ejecutabilidad que tiene la determinación, ya que sólo en la medida en que el legislador ha atribuido carácter suspensivo al recurso judicial contra ese acto su ejecución se ve suspendida, mas si se intentara obtener su nulidad judicial sólo podría detenerse su ejecución mediante el dictado de una medida cautelar.

En ese contexto, se adhiere a lo dicho por el Tribunal Fiscal de la Nación (en otra causa), en el sentido de que *"las diferencias de impuestos resultantes de ajustes son gastos deducibles en el impuesto a las ganancias que deben imputarse, tratándose de una sociedad anónima, por el método de lo devengado en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron, siendo improcedente la interpretación del Fisco acerca de que hay determinación sólo después de que el Tribunal Fiscal de la Nación se pronuncia confirmando el ajuste, ya que la ley del impuesto no contempla excepciones ni matices"*.

De tal forma, se mantiene la finalidad perseguida por la ley, que al establecer un criterio particular de lo devengado ha tendido a dotar de mayor estabilidad las declaraciones juradas, ya que en el caso, y tal como ocurriría en supuestos similares las declaraciones que incluyeron la deducción de gastos por impuestos no deben ser modificadas, sino que con el reconocimiento del contribuyente nace un crédito a favor del Fisco que se imputa como ganancia gravable en el ejercicio en el que el sometimiento al plan de regularización se efectuó por la diferencia de los menores intereses que quedó obligado a pagar el contribuyente.

EN IGUAL SENTIDO

Scania Argentina SA. TFN - SALA D - 20/8/2004

Scania Argentina SA. CNFED. CONT. ADM. - SALA II - 19/10/2006

TEXTO DE LA SENTENCIA

Buenos Aires, 11 de agosto de 2009

AUTOS Y VISTOS:

Estos autos 17558/2008 caratulados "Playas Subterráneas SA (TF 24802-I) c/DGI", para resolver el recurso de apelación interpuesto por la actora a fojas 176/182 contra el pronunciamiento del Tribunal Fiscal de la Nación obrante a fojas 151/155, y,

CONSIDERANDO:

I. Que por sentencia de fecha 30 de abril de 2007 el Tribunal Fiscal de la Nación rechazó la defensa de nulidad interpuesta por la actora y confirmó la resolución de fecha 17 de setiembre de 2004, suscripta por la Jefa (int.) de la División Determinaciones de Oficio de la Subdirección General de Operaciones Impositivas III de la AFIP-DGI, mediante la cual se había determinado de oficio la obligación tributaria de la recurrente en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1998, 1999, 2000, 2001 y 2002, estableciéndose los saldos a favor del contribuyente por los períodos 1998 y 2002 y los saldos a favor del Fisco por los períodos 1999, 2000 y 2001. Además en dicha resolución se había reconocido la regularización por parte del contribuyente de los períodos fiscales 1999 y 2001 mediante la presentación de la declaración jurada rectificativa del período fiscal 2002, admitiéndose la cancelación por compensación conforme el artículo 81, in fine, de la ley 11683, quedando un remanente por el período 2000 a favor del Fisco en concepto de impuesto a las ganancias de \$ 31.637,18 habiéndosele intimado su ingreso, con los intereses resarcitorios correspondientes a los períodos fiscales 1999, 2000 y 2001 y se le aplicó una multa con sustento en el artículo 45 de la ley 11683. Impuso las costas en su totalidad a la recurrente.

II. Que la empresa planteó ante el Tribunal administrativo básicamente dos agravios: a) el primero de ellos consistente en la nulidad absoluta de la vista que le fue otorgada en el procedimiento determinativo por estar viciado dicho acto en razón de la falta de coincidencia entre las cifras de las declaraciones juradas a conformar y lo dispuesto en la parte resolutive de la resolución en que se corrió dicha vista; b) en cuanto al fondo del asunto por entender que había imputado las diferencias de impuestos que dieron origen a la determinación a los ejercicios correspondientes en que ellas se habían determinado toda vez que la empresa utilizaba el método de lo devengado y que tal requisito se había cumplido con la determinación de la Dirección General de Rentas (DGR) que le había sido notificada en el ejercicio en que las dedujo de las ganancias.

III. Que en cuanto a la primera de esas quejas el Tribunal de la instancia anterior consideró que a los efectos de la procedencia de una defensa de nulidad, interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse

elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar; todo ello sobre la base de la jurisprudencia que cita.

En cuanto a la falta de coincidencia en la parte resolutive de la vista otorgada con las declaraciones a conformar, señaló que en ella no se mencionan saldo ni montos y que lo único que se requiere al contribuyente es que conforme a las declaraciones presentadas formule descargo y ofrezca prueba, a lo que agregó que si el apelante se refería a los considerandos de la vista, la única discrepancia con las declaraciones juradas a conformar era la del período 2000 pero esta si concuerda con la declaración obrante a foja 49 que forma parte de dicha vista y los demás montos reclamados en la resolución cuestionada coinciden prácticamente con la totalidad de las declaraciones a conformar.

Añadió que en el caso no se había visto agraviada la garantía del debido proceso adjetivo ya que para ello era preciso que el vicio hubiese colocado a la parte en estado de indefensión y conforme lo ha resuelto la Corte cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior pues se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la oportunidad de recurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia. Por último, destacó que las quejas de la recurrente al considerar la vista como arbitraria, contraria a derecho, y por lo tanto nula, no afectaban la validez de ese acto sino que hacían a la cuestión de fondo a resolver.

IV. Que en cuanto a la segunda cuestión planteada por la empresa, el Tribunal estimó que la materia de fondo debatida en las presentes actuaciones se vinculaba al tratamiento impositivo que debía aplicarse en el impuesto a las ganancias a los gastos que se originan en una determinación tributaria apelada ante un órgano jurisdiccional, que, en consecuencia, no se encuentra firme cuando el contribuyente utiliza como sistema de imputación de las ganancias y gastos el régimen de lo devengado.

En el caso, el recurrente había efectuado deducciones en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1998 a 2001 con motivo de determinaciones que le practicó y notificó la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires, en concepto de diferencias de alícuotas en el marco de impuestos sobre los ingresos brutos, no obstante que ellas no estaban firmes por haber sido recurridas en sede administrativa y judicial por la empresa. Esta consideró que había obrado conforme a derecho en tanto el Fisco estimó que recién en el período fiscal 2002 correspondía admitir su deducción porque en ese período la recurrente había reconocido las deudas a favor de la Dirección General de Rentas de la Ciudad mediante su acogimiento a planes de facilidades de pago.

El Tribunal señaló que el artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias dispone que las ganancias indicadas en el artículo 49, que remite al 69 -sociedades de capital-, deben considerarse el año fiscal en que termina el ejercicio anual en el que se hubieran devengado.

En cuanto a la imputación de las ganancias y los gastos señaló que el citado artículo en el párrafo quinto establece que "...Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen según fuese el método utilizado para la imputación de gastos", a lo que agregó que al ser la actora una sociedad de capital debía utilizar el método de lo devengado.

Consideró que la determinación a la que hace referencia el artículo 18 sólo puede ser computada una vez que quede firme, lo que se produjo en el caso de autos en el año 2002, cuando la recurrente reconoció la deuda con el Fisco local acogiendo a los planes de facilidades de pago referidos, ello sobre la base de que recién cuando se admitió la pretensión fiscal en el período 2002 esta dejó de ser un concepto incierto y se produjo el devengamiento.

V. Que en cuanto a la multa básicamente estimó que al haber quedado acreditada la materialidad de la infracción prevista en el artículo 45 de la ley 11683, ante la falta de prueba de la existencia de error

excusable previsto en la norma y habiendo sido la sanción correctamente encuadrada y ponderada correspondía su confirmación.

VI. Que a fojas 176/182 apeló la actora. Se agravia respecto al rechazo de la nulidad de la resolución de vista porque si la resolución no contenía saldos ni montos, como expresa el Tribunal Fiscal, el acto sería nulo al no resolver liquidar saldos del gravamen, a lo que agrega que si se tienen en cuenta los considerandos y las declaraciones juradas puestas a disposición para su conformidad las diferencias existentes demuestran el estado de indefensión en que se encontró su parte. Concluye en que tales vicios impiden al contribuyente suscribir las declaraciones juradas y evitar que el procedimiento se culmine con una determinación de oficio, derecho del que gozan todos los contribuyentes y que una vez violado no es susceptible de saneamiento posterior.

En cuanto al fondo del asunto esencialmente sostiene que la norma transcripta -párr. quinto, art. 18- no establece una caracterización especial para el supuesto "determinación" y que por ende no corresponde al intérprete hacer diferenciaciones que la ley no establece sobre la base de criterios interpretativos que menciona. Sostiene que resulta dogmática la afirmación de que debe tratarse de una determinación firme pues no apoya esa decisión en antecedente alguno. Explica que la ley ha previsto dos supuestos para la imputación de gastos en casos como el presente y que, a su juicio, si la determinación tiene que estar firme el gasto originado en ella sólo podría deducirse en el momento del pago.

Que el acto de determinación importa que se ha verificado la existencia de obligación del contribuyente y que sus consecuencias le son aplicables a este. Añade que la ley 11683 y la ley del impuesto a las ganancias cuando han querido referirse a determinaciones firmes lo han hecho expresamente pero en el caso de autos la ley del impuesto solo ha consignado "determinaciones". Expresa que la determinación en nuestra legislación es de carácter eminentemente declarativa, es decir, que tan solo exterioriza y publica hechos anteriores nacidos en oportunidad de verificarse el hecho imponible y no cuando se lo cuantifica o publicita, y que pudieron haber estado ocultos, distorsionados o equivocados. Una vez declarada la existencia del hecho imponible y sus consecuencias el estado de mera expectativa deja de existir y las partes deben acomodarse a una nueva situación relativa de la relación tributaria. A su juicio la determinación es el proceso de la cuantificación de la obligación fiscal que culmina con la resolución que establece montos y fija plazos, por ello no es válido sostener que la determinación de impuestos cuando el Fisco ya se ha expedido sobre la cuantía y los fundamentos de su pretensión constituye un procedimiento inconcluso porque el contribuyente no acepta sus conclusiones. Expone que el Tribunal Fiscal nada dijo acerca del precedente "Scania Argentina SA" que transcribe y entiende resolvió una cuestión igual de modo que favorece sus pretensiones. Critica la omisión del Tribunal en cuanto a sus agravios referentes al dictamen 73/1982. Finalmente se queja por la multa aplicada invocando la existencia de jurisprudencia contradictoria que deben jugar como eximente de responsabilidad.

VII. Que a fojas 186/198 contestó agravios el Fisco quien sostiene que la expresión de agravios de la actora no representa una crítica concreta y razonada de la sentencia apelada, sino que se limita a reiterar las objeciones planteadas en anteriores instancias. Por lo demás, rechaza los planteos de nulidad y las observaciones vertidas por la apelante en torno a la determinación de oficio. Sostiene que la vista a la que se hace referencia no adoleció de ningún defecto sustancial. A ese respecto, aclara que la vista tiene por fin dar a conocer a la parte los ajustes que el Fisco reclama y opera como apertura del procedimiento determinativo, pero el acto por el cual se establecen acabadamente las sumas adeudadas es a partir de la cuantificación de la obligación tributaria por vía de la determinación de oficio. Tampoco merecería reproche la determinación de oficio misma. En ese sentido, niega que exista la diferencia a la que alude la apelante, como también que haya habido afectación del derecho de defensa y la posibilidad de conformar las declaraciones juradas, pues la actora conocía exactamente la imputación efectuada, no cumpliendo adecuadamente con la cuantificación por propia voluntad. Destaca que resulta razonable el criterio sustentado en torno a que el momento en que corresponde admitir la deducción se vincula con el acogimiento a los planes de facilidades de pago suscriptos, en razón de haber quedado firmes los actos

determinativos; hecho a partir del cual los terceros tienen derecho al cobro. Explica que, tratándose de una sociedad de capital, el método de imputación que debe utilizarse (tanto para las ganancias como para las pérdidas) es el de lo devengado, y que, admitir el planteo de la actora importaría apartarse de aquel. Respecto a los intereses resarcitorios (art. 37 de la L. 11683), sostiene que deben tenerse por consentidos, al no haberse opuesto agravio alguno en relación con dicho concepto. Por último, agrega que las argumentaciones de la actora en torno a la multa, si bien fueron tenidas en cuenta, no revelan ningún elemento que amerite la exoneración de la conducta omisiva reprochada como así tampoco su atenuación.

VIII. Que en cuanto al agravio vinculado con la nulidad del acto de vista, el recurrente no se ha hecho debido cargo de los argumentos expuestos por el Tribunal Fiscal para fundar el rechazo de esa pretensión.

En efecto, el artículo 17 de la ley 11683 (t.o. 1998 y modif.) dispone que el procedimiento de la determinación de oficio se iniciará con una vista del contribuyente responsable la que tiene como objeto poner en conocimiento de la actora las impugnaciones o cargos que se formulen y de la totalidad de las actuaciones administrativas a fin de que pueda presentar su descargo y ofrecer pruebas que hagan a su derecho para el caso de que no se preste conformidad al ajuste practicado por la fiscalización.

En esas condiciones no se advierte el perjuicio concreto sufrido por la recurrente, requisito necesario para determinar la procedencia de la invalidez solicitada (conf. art. 172 del CPCC de aplicación supletoria). En efecto no se invocó el perjuicio del que derivaría el interés jurídico que el apelante esgrime ni se mencionan las defensas que se vio privado de oponer como consecuencia del vicio alegado [conf. Sala III, "Gabenada, Alberto C. (TF 7757-A) c/DGI", causa 27319/97, fallada el 22/10/1998]. Es que como ha dicho esta Sala en anterior integración -voto de los Dres. Gallegos Fedriani y Otero- "La nulidad por vicios procesales carece de un fin en sí mismo, es decir, no tiene existencia autónoma dado que el derecho procesal es una vía para asegurar la aplicación del derecho de fondo. Sólo procede cuando de la violación de formalidades surge un perjuicio real y concreto en el derecho de la parte que la invoca. Este principio se sintetiza en la máxima no hay nulidad por la nulidad misma que se encuentra receptada en el artículo 172 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCC), [conf. esta Sala, in re: "Red Hotelera Iberoamericana SA (TF 14372-I) c/DGI", causa 14548/98, fallada el 14/2/1999].

En igual sentido ha dicho la sala IV de este Tribunal que "Si el defecto de procedimiento que motivó el planteo de nulidad quedó debidamente subsanado en las actuaciones que ponen en evidencia que el actor tuvo suficiente oportunidad de ser oído y ejercitar las defensas que hacían a su derecho, no procede invalidar lo actuado ya que tal criterio iría en contra del principio de trascendencia e importaría declarar la nulidad por la nulidad misma solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611), [conf. Sala IV, "Chubb de Fianzas y Gtías. SACIA Seguros (TF 15615-A) c/DGA", causa 6233/04, fallada el 20/10/2005].

De todo lo expuesto surge que al momento de correrse vista a la recurrente esta tenía pleno conocimiento de los antecedentes que motivaron la instrucción del sumario y que las determinaciones allí efectuadas no eran definitivas e inmutables sino que, casualmente, constituirían el resultado del procedimiento en el que la parte pudo efectuar su descargo y alegar los argumentos que hacían a su derecho, sin que la empresa alegue concretamente cómo se produjo esa violación a la garantía constitucional invocada a través del trámite administrativo y ante el Tribunal Fiscal.

La disconformidad con la determinación practicada por el órgano administrativo, tal como lo señaló el Tribunal de la instancia anterior hace al fondo del asunto pero no a la nulidad del acto de vista.

IX. Que en cuanto al fondo del asunto la contribuyente incluyó en las declaraciones juradas de los años 1998, 1999, 2000 y 2001, deducciones en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos y accesorios originadas en determinaciones de oficio realizadas por la Dirección General de Rentas de la Ciudad de Buenos Aires. Contablemente, registró los pasivos y los cargos a resultados por las determinaciones de oficio notificadas bajo la denominación contable "contingencias". Las determinaciones de oficio fueron discutidas primero en sede administrativa y luego ante la justicia local. Finalmente en el año 2002 conformó los ajustes y los incluyó en planes de facilidades de pago con arreglo

a una ley local que, además, otorgaba a quienes se acogieran la condonación de intereses y multas. Con motivo de tal condonación de intereses, en el año 2002 la recurrente incluyó como ganancia gravada los montos equivalentes a las deducciones realizadas en los períodos fiscales anteriores por los intereses resarcitorios.

Por su parte, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) impugnó las deducciones efectuadas en concepto de impuestos sobre los ingresos brutos ya que estimó que al no encontrarse firme la determinación en los períodos en los cuales ellas se practicaron no correspondía efectuarlas y que sólo debieron incluirse en el ejercicio del 2002, cuya declaración se presentó al año siguiente, pues fue al momento en que la empresa se allanó aceptando las facilidades de pago, aquel en el que el crédito quedó devengado.

Es decir, que lo que hay que decidir es si los ajustes impositivos debieron efectuarse en el momento en que fueron determinados o en el instante en que dicha determinación quedó firme por imposibilidad de ser recurrida o impugnada.

X. Que en principio cabe señalar que esta Sala en los autos "SUPLE Servicio Empresario SA (TF 22168-I) c/DGI", fallada el 12 de febrero de 2007 sostuvo "...lo cierto es que al encontrarse los intereses determinados por la Dirección General Impositiva (DGI) recurridos por ante el Tribunal Fiscal no se encuentran firmes y al no encontrarse firmes no pueden ser considerados como devengados en la medida en que la determinación resultante puede ser dejada sin efecto ya sea por el Tribunal Fiscal de la Nación (TFN) o por la Cámara de Apelaciones o por la Corte Suprema de Justicia de la Nación" (Consid. VI).

Que, no obstante ello, en cuanto al agravio respecto a la multa impuesta, en el considerando X al remitirse a lo dicho por el Tribunal Fiscal en esa causa sostuvo "Que en materia sancionatoria, la complejidad y las particularidades de la temática tratada en los presentes autos y que se aprecia en los considerandos antes volcados, así como la terminología literal empleada por la ley del impuesto en su artículo 18 que hace referencia la 'determinación como momento sin ningún agregado o aditamento temporal relativo al supuesto del ejercicio requerido antes (sic) este Tribunal contra la determinación que se pretende impulsar lleva a configurar la existencia de un error excusable que amerita dejar sin efecto la sanción aplicada'".

XI. Que la circunstancia antes apuntada, frente a un nuevo caso de similares características lleva al Tribunal a un replanteo de lo allí resuelto sobre la base de los argumentos que a continuación se expondrán.

XII. Que tal como lo señala Carlos A. Raimondi ("Imputación de réditos y gastos al año fiscal. Sistema de lo devengado. Derecho fiscal", T. XII, pág. 193) "el sistema de lo devengado tiende a vincular cada rédito con sus gastos a diferencia de lo que ocurre en el sistema de percibido en que no se atiende a esa vinculación", por lo que en la medida que un gasto corresponda a un determinado rédito debe imputarse al mismo ejercicio fiscal. *En ese sentido, sostiene Marcelo Daniel Rodríguez ("Ganancias, bienes personales, ganancia mínima presunta", Ed. Osmar de Buyatti, 2007, pág. 236) que "conforme a la norma vigente la diferencia de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos. De la norma se desprende que aquellos sujetos que deben liquidar el gravamen por el criterio de lo percibido deberán deducir los ajustes de impuestos en que los mismos sean pagados. Sin embargo, si el contribuyente debiera aplicar el criterio de lo devengado deberá deducir los ajustes en el periodo fiscal en que los mismos se determinen".*

Menciona el citado autor el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación anterior a la reforma de la ley del impuesto publicado en Fallos: 285:322 en cuyo considerando V el más Alto Tribunal sostuvo que "para el contribuyente que utiliza el sistema de lo devengado -como es el caso de autos- las deudas de cualquier naturaleza son deducibles de los créditos ciertos producidos en el mismo ejercicio aun cuando no hayan sido efectivizados, del mismo modo que las deudas pagadas lo serán de los créditos efectivamente cobrados para quien utilizara el sistema de lo percibido y al ser el impuesto

en ese caso a los beneficios extraordinarios deducible, la deducción así efectuada por la actora lo había sido dentro del marco de los principios legales antes enunciados" a lo que agregó, en el considerando VIII que por el artículo 17 de la ley "el contribuyente está autorizado a deducir de los réditos percibidos en el ejercicio, los gastos necesarios para obtenerlos, gastos entre los cuales están los impuestos que recaen sobre los bienes que producen rédito, ... De haber sido veraz en su declaración, el contribuyente debió pues haber declarado junto con su mayor rédito bruto, el mayor importe de los impuestos que le correspondía pagar en concepto de beneficios extraordinarios, dado que el método por el adoptado es el de lo devengado".

Igual criterio sostuvo el Alto Tribunal en el precedente de Fallos: 290:254. En el considerando XIII al tratar una de las cuestiones introducidas por la contribuyente dijo que consistía en determinar si las sumas ingresadas por esta en concepto de impuesto por los beneficios extraordinarios por los ejercicios 1959/1960/1961 debían imputarse como gastos deducirles en el balance de impuesto a los réditos correspondiente a iguales años, en atención al, método devengado de imputación de ingresos y gastos seguido por la contribuyente o si aquellos deben imputarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que fueron determinados resolviendo el punto de acuerdo a lo dicho en "Chicago Bridge and Iron Company". A ello agregó que una solución contraria frente al criterio de imputación simétrica de ingresos y egresos que informa el artículo 17 de la ley 11682 arrojaría resultados disvaliosos. Destacó además el carácter meramente declarativo del acto de determinación impositiva señalando que la aptitud constitutiva era únicamente atribuible al hecho imponible o generador de la obligación tributaria y no al acto de su determinación.

Igual criterio había sostenido la Sala en lo Contencioso Administrativo de la Cámara Federal en los autos "Ponieman Hnos. SAICA" del 6/9/1965 ("Derecho Fiscal", T. XV, pág. 585) en donde el Tribunal sostuvo que "si el contribuyente sigue el método de lo devengado, resulta indiferente que el pago del gasto se haya efectuado o no; a los efectos de su deducción en el balance impositivo basta con que lo deba. Por lo tanto, las diferencias de impuestos determinadas por la Dirección son deducibles en el año fiscal a que corresponden y no en aquel en el que se efectúa su determinación, pues el momento en que se descubre la diferencia impaga no cambia el momento en que se lo devengó".

XIII. Finalmente ya con posterioridad a la vigencia del texto actual de la ley la Sala IV de esta Cámara en los autos "Cerámica Bolla SA (TF 15887-I) c/DGI", el 5 de julio de 2000 reiterando la jurisprudencia antes citada sostuvo "...si el contribuyente sigue el método de lo devengado resulta indiferente que el pago del gasto se haya efectuado o no, a los efectos de su deducción en el balance impositivo basta con que se deba. Por lo tanto, las diferencias de impuestos son deducibles en el año fiscal a que corresponde y no en aquel en que se efectúa su determinación pues el momento en que se descubre la diferencia impaga no cambia el momento en que se devengó".

XIV. Que a raíz de la jurisprudencia citada la Dirección General Impositiva en el dictamen (DATJ) 73/1982 estableció aun antes de la vigencia de su consagración legal el criterio según el cual las diferencias de impuestos y sus respectivos intereses resarcitorios y actualizaciones, proveniente de ajustes, se deben computar en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinan si el método de imputación seguido por el contribuyente es el de lo devengado. Criterio que luego fue recogido legalmente como consecuencia de la protección del principio de estabilidad de las declaraciones juradas, establecido por el propio sistema de determinación o liquidación anual que adopta la ley del gravamen (conf. Rodríguez, ob. cit., pág. 237).

XV. Que la norma actualmente vigente ha establecido el sistema de imputación al año de la determinación para aquellos que empleen el método de lo devengado, criterio que es compartido por Reig ("Impuesto a las ganancias", ed. 2006, pág. 363) cuando expresa que "...la naturaleza del impuesto, reconocida a la actualización de este y el de accesorio de los intereses resarcitorios hacen que ellos sean imputables al año de la determinación de la diferencia del impuesto que lo genera, aun cuando la resolución determinativa no los calcule...".

XVI. Que de ello se desprende que el legislador ha estimado que una vez determinado el impuesto debe considerarse devengado a los fines de computárselo en el balance fiscal correspondiente al ejercicio en que la determinación se produjo, apartándose así del criterio de lo devengado seguido por la técnica contable pues este coincidiría con la jurisprudencia citada en párrafos precedentes.

Ahora bien, si la ley ha establecido la determinación como el momento en que se produce, en casos como en el presente, el devengamiento del gasto no puede sostenerse que determinación significa establecer determinación "firme" concepto diferente que alude al momento en que el monto de lo determinado no pueda ser ya debatido.

Esta interpretación no se concilia con el carácter de acto administrativo dotado de presunción de legitimidad y, en consecuencia, de ejecutabilidad que tiene la determinación, ya que solo en la medida en que el legislador ha atribuido carácter suspensivo al recurso judicial contra ese acto su ejecución se ve suspendida mas si se intentara obtener su nulidad judicial solo podría detenerse su ejecución mediante el dictado de una medida cautelar.

A lo expuesto debe sumarse que los jueces deben limitarse a la aplicación de las disposiciones adoptadas por los otros poderes en ejercicio de sus facultades propias, tal como estos las concibieron (Fallos: 300:700). De lo contrario el Tribunal distinguiría donde la norma no lo hace, lo que conduce a recordar el conocido adagio "ubi lex not distingui, nec nos distinguere debemos" (Fallos: 304:226), (Fallos: 330:971).

Siguiendo ese criterio el Tribunal Fiscal ha dicho en la causa "Scania Argentina SA" (TFN, Sala D del 20/8/2004) "...las diferencias de impuestos resultantes de ajustes son gastos deducibles en el impuesto a las ganancias que deben imputarse, tratándose de una Sociedad Anónima, por el método de lo devengado en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron siendo improcedente la interpretación del Fisco acerca de que hay determinación solo después de que el Tribunal Fiscal se pronuncia confirmando el ajuste, ya que la ley del impuesto no contempla excepciones ni matices...".

Por último con la interpretación efectuada se mantiene la finalidad perseguida por la ley, que al establecer un criterio particular de lo devengado ha tendido a dotar de mayor estabilidad las declaraciones juradas, ya que en el caso, y tal como ocurriría en supuestos similares las declaraciones que incluyeron la deducción de gastos por impuestos no deben ser modificadas sino que con el reconocimiento del contribuyente nace un crédito a favor del Fisco que se imputa como ganancia gravable en el ejercicio en el que el sometimiento al plan de regularización se efectuó por la diferencia de los menores intereses que quedó obligado a pagar el contribuyente.

En esas condiciones parece como más aceptable, por resultar ajustado a la naturaleza del acto determinativo y a la finalidad perseguida por la ley del impuesto el criterio seguido por la Sala D del Tribunal Fiscal antes transcripto y al cual adhiere aquí el Tribunal variando el temperamento adoptado en la causa "SUPLE Servicio Empresario SA" precedentemente citada.

XVII. Que por todo lo expuesto corresponde revocar la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal a fojas 151/155 y la resolución del 17 de setiembre de 2004 impugnada en autos, imponiéndose las costas en ambas instancias por su orden dado la complejidad del tema discutido y la existencia de precedentes contradictorios del Tribunal Fiscal e incluso el anterior criterio sostenido por esta Sala.

Por ello,

SE RESUELVE:

1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y, en consecuencia, revocar la sentencia de fojas 151/155 y la resolución del 17 de setiembre de 2004 impugnada en autos.

2) Las costas de ambas instancias se imponen por su orden de acuerdo a lo expuesto en el considerando XVII de la presente.

3) Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Pablo Gallegos Fedriani Jorge Eduardo Morán Jorge Federico Alemany

Mariano Beltrán Tozzi
Prosecretario de Cámara Interino

FUENTE: ERREPAR