

## **Maleic S.A. (TF 18.577-I) c/ DGI**

**Derecho tributario. Impuesto a las ganancias. Demanda de repetición. Posibilidad de compensar resultados positivos con negativos. Límite temporal. Interpretación de la ley.**

*M. 539. XLII. R.O. "Maleic S.A. (TF 18.577-I) c/ DGI".*

Buenos Aires, 14 de agosto de 2007.

Vistos los autos: "Maleic S.A. (TF 18.577-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la demanda de repetición de las sumas abonadas por la actora en concepto del impuesto a las ganancias por el período 1998.

2°) Que el mencionado tribunal afirmó en su sentencia (fs. 114/119 vta.) que en el ejercicio comprendido entre el 1° de julio de 1992 y el 30 de junio de 1993 la actora registró un quebranto impositivo. Al respecto señaló que en ese año -1993- aquélla modificó la fecha de cierre de sus estados contables, por lo cual hubo un ejercicio irregular entre el 1° de julio y el 31 de octubre, y que tuvo sucesivos quebrantos hasta el ejercicio fiscal comprendido entre el 1 de noviembre de 1997 y el 31 de octubre de 1998 que arrojó utilidades, por las cuales abonó el impuesto a las ganancias, sin detraer en su declaración jurada el quebranto sufrido en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993, compensación que en el concepto de la actora resultaba procedente, por lo cual promovió demanda de repetición. En consecuencia, señaló que la cuestión central por dilucidar radica en establecer si el quebranto resultante del ejercicio finalizado el 30 de junio de 1993 es susceptible de ser computado contra la ganancia obtenida en el ejercicio que concluyó el 31 de octubre de 1998.

3°) Que para decidir en el sentido indicado, el Tribunal Fiscal de la Nación consideró que los quebrantos deben imputarse al año fiscal en que termina el ejercicio anual correspondiente. Sobre esa base, afirmó que el ejercicio regular comprendido entre el 1 de julio de 1992 y el 30 de junio de 1993, en el que se generó el quebranto, corresponde al año fiscal 1993 -al igual que el ejercicio irregular que finalizó el 31 de octubre de ese año- mientras que el ejercicio cerrado el 31 de octubre de 1998, en el que se genera la ganancia contra la cual se pretende compensar el quebranto, debe imputarse al año fiscal 1998. De tal manera, y tras interpretar que el plazo de cinco años establecido por el Artículo 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias se refiere a "años fiscales", juzgó que la compensación invocada por la actora era procedente porque si "el quebranto en cuestión se generó en el año fiscal 1993, y se lo pretende compensar con la ganancia determinada en el año fiscal 1998, ello se ajusta a la legislación analizada ya que entre uno y otro hay cinco años fiscales" (fs. 118).

4°) Que la Sala V de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (fs. 177/179 vta.).

5°) Que contra lo así resuelto, la demandada interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 184/184 vta.) que fue concedido mediante el auto de fs. 187, y que resulta formalmente procedente en tanto se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, supera al mínimo previsto por el Artículo 24, inc. 6°, apartado a, del Decreto Ley N° 1.285/58 y la Resolución N° 1.360/91 de esta Corte. El memorial de agravios presentado por el organismo recaudador obra a fs. 193/208 vta. y la contestación de la actora a fs. 211/222.

6°) Que en sus agravios, tras cuestionar la procedencia de la vía de la demanda de repetición seguida por la actora por entender que ésta debió haber presentado una declaración jurada rectificativa para computar el quebranto que invoca, la representante del Fisco Nacional aduce que tal quebranto no es susceptible de ser compensado con las ganancias del periodo 1998 porque ya había caducado el derecho a hacerlo en razón de haber expirado el plazo establecido por el Artículo 19 de la Ley del Impuesto a las Ganancias. Al respecto, sostiene que ese plazo es de cinco ejercicios o períodos fiscales, por lo cual, en su concepto, al haberse originado el quebranto en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993, la posibilidad de deducirlo expiró al haber transcurrido el ejercicio -irregular- que concluyó el 31 de octubre de ese año, y los cerrados ese mismo día en los años 1994, 1995, 1996 y 1997.

Sin perjuicio de ello, aduce que en la hipótesis de aceptarse el criterio del contribuyente -recibido en la sentencia de las instancias anteriores- en el sentido de que el plazo de caducidad es de cinco años -y no de cinco ejercicios o períodos fiscales- igualmente debería concluirse que ese lapso se cumplió antes de que se aplicaran los quebrantos generados el 30 de junio de 1993, ya sea que se tome a tal efecto la fecha en que la actora pidió su reconocimiento (el 30 de diciembre de 1999), o la del cierre del período fiscal al que pretendió aplicarlos (31 de octubre de 1998).

7°) Que la actora fundó su demanda de repetición en el derecho que entiende que le asiste de deducir de las ganancias del ejercicio cerrado el 31 de octubre de 1998 el quebranto resultante de su declaración jurada de ese impuesto, correspondiente al ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993.

8°) Que el segundo párrafo del Artículo 19 de la ley del impuesto a las ganancias establece que "cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

Transcurridos CINCO (5) años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".

9°) Que el legislador, al establecer la posibilidad de compensar resultados positivos y negativos de distintos períodos fiscales atiende a la continuidad del giro económico, cuyos resultados trascienden al lapso fijado por conveniencias contables para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso (cfr. *Fallos*: 324:1481, cons. 13 y sus citas), con la finalidad de evitar injusticias derivadas de las variaciones cíclicas que se operan en los negocios y "estar más cerca de la realidad económica" (exposición de motivos del Decreto N° 18.229/43, modificatorio de la Ley N° 11.682 del impuesto a los réditos, directo antecedente de la Ley N° 20.628 que instituyó el impuesto a las ganancias).

10) Que para determinar la limitación en el tiempo de la posibilidad de efectuar tal deducción, la norma anteriormente transcrita (Artículo 19 de la ley del impuesto a las ganancias) fijó un plazo de cinco años. Cabe poner de relieve que ella no estableció a tal efecto la duración de un determinado número de ejercicios fiscales -por lo cual el transcurso de un número superior a cinco no es por sí solo excluyente en el caso de que más de uno sea irregular- ni tampoco fijó ese lapso en "años fiscales", motivo por el que resultaría igualmente incorrecto considerar que el límite temporal sólo se opera cuando transcurren íntegramente cinco períodos anuales comprendidos entre el 1º de enero y el 31 de diciembre (cfr. Artículo 18 de la misma ley). En efecto, la norma en examen fijó, lisa y llanamente, un plazo de "cinco años" por lo cual resulta de aplicación a su respecto el Artículo 25 del Código Civil, según el cual los plazos "de mes o meses, de año o años, terminarán el día que los respectivos meses tengan el mismo número de días de su fecha. Así, un plazo que principie el 15 de un mes, terminará el 15 del mes correspondiente [...]"

11) Que el quebranto invocado por la actora se registró en el ejercicio cerrado el 30 de junio de 1993 y, por lo tanto, ese es el día a partir del que debe computarse el plazo de cinco años fijado por el Artículo 19, ya que no hay razones válidas que autoricen a sostener que tal quebranto se produjo el 31 de diciembre de ese año, en tanto se trata de una sociedad que contabiliza sus operaciones. Al ser ello así, no puede prescindirse de la fecha en que concluyó el ejercicio en el que se produjo el quebranto para fijar el *dies a quo* (cfr. doctrina de *Fallos*: 210:153).

12) Que, en consecuencia, al haber comenzado el plazo de cinco años el 30 de junio de 1993, éste finalizó el 30 de junio de 1998. Cabe concluir entonces que la actora carece de derecho a compensar el quebranto en un ejercicio cerrado con posterioridad a esta última fecha, como lo es el que concluyó el 31 de octubre de ese año.

13) Que la conclusión a la que se llega torna inoficioso el examen de los restantes agravios del Fisco Nacional.

Por ello, se revoca la sentencia apelada y se rechaza la demanda. Las costas de todas las instancias se imponen a la actora (Artículos 68 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese y devuélvase.

**Elena I. Highton de Nolasco - Carlos S. Fayt - Juan Carlos Maqueda - Carmen M. Argibay.**