

LA IMPUTACIÓN DE LAS DIFERENCIAS DE IMPUESTOS FIN DE LA HISTORIA¹

Recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en sentencia del 08/06/10, se expidió en la causa "Scania Argentina S.A.", poniendo punto final a una discusión interpretativa que se había presentado con relación a la forma de imputación en el impuesto a las ganancias, de las diferencias de impuestos determinadas por los organismos de recaudación.

En esta causa se reencauzó hacia el derecho, lo que nunca debió alejarse de la recta interpretación de la norma. En este caso la posición fiscal y cierta jurisprudencia, generó todo un dislate jurídico de muchos años, que implicó un verdadero dispendio de esfuerzos (tanto para el fisco, como para los contribuyentes).

El planteo original estaba constituido por la interpretación que correspondía darle al artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias, que regula la mecánica de imputación de las diferencias de impuestos provenientes de ajustes, las que *"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 gastos²"*.

La norma obliga a imputar en el balance impositivo, aplicando el mecanismo de percibido o devengado, según el método que deba usar el contribuyente, en función de la situación particular del sujeto pasible del ajuste correspondiente. Este criterio interpretativo no tuvo mayores discusiones doctrinarias y judiciales y la aplicación del criterio utilizable se efectuaba sin entrar a considerar aditamentos o condicionamientos especiales.

Es importante aclarar que –sin que se encuentre sujeto a discusión- se entiende que cuando la ley se refiere a "ajustes", está señalando diferencias determinadas por el Fisco, sin comprender a declaraciones juradas rectificativas que pudieran presentar los contribuyentes.

Esto era clave, ***lo que se imputaba era la diferencia determinada***. Y esta imputación se hacía en el momento en que ésta se realizaba (si el criterio general de imputación era devengado para el contribuyente) o se difería hasta

¹ El presente trabajo toma como base el preparado para el 12° Simposio sobre Legislación Tributaria Argentina, que organizara el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del 22 al 24 de septiembre de 2.010

² Texto que tuvo su origen en la ley de impuesto a los réditos, a través de la inclusión normativa que efectuó el P.E., en el art. 15 del Decreto Reglamentario del tributo. Esta disposición no resistió el test de constitucionalidad y fue declarada ilegal por la C.S.J.N. en la causa "Chicago Bridge & Iron Suc. Arg." del 30/4/1973, pues claramente constituía una excepción al principio de devengado contenido de manera expresa en la ley del gravamen, que no establecía la excepción que disponía el reglamento. Esta situación originó la derogación de la norma legal reglamentaria y su posterior incorporación al texto de la ley

el momento del pago (para quienes imputaban sus rentas y gastos por percibido)³.

El problema de interpretación se planteó con relación a quienes debían imputar sus diferencias aplicando el criterio de devengado, pues el fisco terminó interpretando que solo podía ajustarse cuando la determinación estuviese firme y no se encontrase discutida ante el Tribunal Fiscal.

Sin lugar a dudas este particular análisis parte de una errónea interpretación del concepto. Lo que la ley manda es imputar cuando se efectúa la determinación, justamente en contra de lo que correspondería de aplicar estrictamente el criterio de devengado propiamente dicho, a través del cual debiera ajustarse las declaraciones juradas correspondiente al período donde se ha producido la diferencia específica.

Aclaremos que el concepto de devengado no tiene una definición concreta en el ámbito de la ley del impuesto a las ganancias. Es concepto que tiene una trascendencia significativa desde el punto de vista contable y como antecedente sustancial recordamos su definición dentro de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA), que se aprobaron durante la 7° Conferencia Interamericana de Contabilidad y la 7° Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas, que se celebraron en Mar del Plata en 1965, donde fue definido de la siguiente manera:

“Las variaciones patrimoniales que se deben considerar para establecer el resultado económico, son los que corresponden a un ejercicio sin entrar a distinguir si se han cobrado o pagado durante dicho periodo”

En el ámbito estrictamente tributario, dada la falta de definición legal al respecto, al intentar delinear este concepto no puede dejar de citarse la caracterización que formulara Reig, cuando sostuvo que para que un ingreso o gasto pueda considerarse devengado, deben presentarse las siguientes condiciones:

- 1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.*
- 2. Requiere que el derecho al ingreso o compromiso de gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente*
- 3. No requiere actual exigibilidad o determinación, no fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado⁴.*

³ Es doctrina admitidas –incluso por el Fisco- que cuando la ley habla de “diferencias de impuestos”, están incluidos en esta enunciación también los intereses resarcitorios y la indexación que pudiera corresponder

⁴ Enrique J. Reig – Impuesto a las Ganancias – 9na. Edición actualizada – Ediciones Macchi – Pag. 302

Insistimos con la confusión fiscal, de pretender analizar si el acto determinativo, una vez realizado, se encuentra perfectamente devengado, o si por el contrario, aún no se han producido las circunstancias que permiten caracterizarlo como tal, si el mismo resulta controvertido por el contribuyente y por ende apelado ante el organismo jurisdiccional correspondiente.

A pesar de lo señalado, digamos que aún con esta interpretación sería admisible deducir el ajuste a partir del acto administrativo, sin esperar la suerte final del mismo.

Así, de las condiciones citadas, la que puede dar lugar a un cuestionamiento especial es la segunda, es decir si el gasto está sujeto a una condición que lo pueda volver inexistente.

No compartimos la doctrina que ha encontrado, en esta situación, la argumentación para no admitir la deducción con el acto de la determinación⁵.

Nos parecen que existen sólidos argumentos para no aceptar esa tesis.

El primero surge desde la misma estructura del derecho administrativo, que sustenta todo su accionar en el **principio de legitimidad del acto administrativo**, consagrado por el art. 12 de la ley 19.549, circunstancia que inhabilita la posibilidad de considerar inexistentes sus efectos, por la mera posibilidad de su revisión posterior⁶.

También nos parece que una respuesta negativa a la no admisibilidad de la deducción con el acto de la determinación, viene dada por la misma lógica de los hechos; pues esta actitud impediría también efectuar la deducción aún con la sentencia confirmatoria del acto del Tribunal Fiscal, si el mismo se ha recurrido ante el Tribunal de Alzada, pues se mantendría esta posibilidad de revisión. Y entonces podría darse la paradoja de que la administración, con tal confirmación, inicie ejecución fiscal para la percepción de su crédito, sin que el contribuyente pueda siquiera deducir el contenido de ese juicio.

En última instancia el acto administrativo recurrido ante el Tribunal Fiscal, estará **sujeto a una condición resolutoria**⁷, que provocará la “desaparición” de los efectos de la obligación, cuando tal hecho haya acontecido.

A - LA POSICIÓN FISCAL

La posición interpretativa señalada (imputar con la determinación practicada) no requirió consideraciones especiales, hasta que el Fisco efectuó

⁵ Así se ha señalado que el devengamiento “...requiere de la irreversibilidad de las circunstancias, situación que no se da en este caso atento encontrarse en discusión la materia imponible, que podría resultar en el mismo monto proyectado, en uno menor, o en cero”. Cfr. Marcelo V. Gaumet, “Las diferencias por ajustes de impuestos y el artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias” - ERREPAR - DTE - N° 338 - T. XXIX - mayo/2008

⁶ Que incluso seguramente generará embargos y otras medidas cautelares de la misma administración

⁷ En los términos del art. 528 del Código Civil

determinaciones y ajustes fiscales, ante la supuesta errónea imputación de estas diferencias de impuestos, cuando el acto determinativo era apelado por el contribuyente.

El Dictamen 73/82 (DATJ)

Una primera posición fiscal en este tema, la encontramos en su Dictamen 73/82 (DATJ), donde señaló:

*“De acuerdo a esta disposición legal, los saldos favorables al fisco, provenientes de ajustes practicados en impuestos deducibles en el balance fiscal de ganancias, **se deducirán en el ejercicio en que se determinen o paguen**, en vez de apropiarse al que realmente competen, que es aquel en que se configuraron los hechos imponibles, causantes del pago del mayor gravamen que se pretende deducir”.*

Se reitera el concepto legal (artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias), sin que se efectúen aclaraciones especiales con relación a las condiciones que deberían presentarse para estos ajustes.

Una referencia –casi tangencial- vinculada a este tema (y de hecho así ha ocurrido desde la posición fiscal que viene usando este Dictamen para sustentar su posición en algunas de las causas que citaremos⁸), se presenta cuando se señala que *“a diferencia de lo que ocurre con el concepto de lo percibido, el de lo devengado no es definido por la ley, por lo que cabe decir que ingreso devengado es aquel sobre el cual se ha adquirido el derecho de percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere. Correlativamente, en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales, terceros adquieren derecho a su cobro”.*

La señalamos como “tangencial” por cuanto ni en el cuerpo del dictamen –más allá de lo citado- y tampoco en sus conclusiones, se hace referencia a ninguna condición especial que deben presentar los “ajustes determinados” (la “firmeza que el fisco pretendió darle según veremos”)⁹.

La administración acude como fundamentación básica a la necesaria estabilidad de la declaración jurada y así sostiene que *“liquidación se formule con los elementos -entradas o salidas- no sujetos a condición alguna, ciertamente conocidos en oportunidad de practicarle e impide aceptar la influencia en un ejercicio dado de hechos y actos jurídico o económicos o de cualquier acontecimiento acaecido con posterioridad al mismo”.*

⁸ En este punto recordamos lo sentenciado por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, en la causa Bunge y Born S.A., con fecha 16/05/1995, cuando señaló, referido a estas “fuentes” particulares del derecho, como lo hace la AFIP con este Dictamen, que *“... no es jurídicamente concebible que una “circular” de la Dirección General Impositiva pueda ser considerada fuente del derecho tributario, puesto que éste tiene su fuente exclusiva en la ley y en los actos a ella jurídicamente equiparados”*

⁹ Que por otra parte puede y debe interpretarse como generada con el acto de la determinación. Claramente la Sala “D” del TFN en la causa Scania Argentina S.A. del 20/08/04, diferencia este concepto, con relación al de la “ejecutabilidad” de la obligación

La causa “Scania Argentina S.A.”

Con fecha 20/08/04 se expidió la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en la causa de referencia. En ella la representación fiscal expresó:

“que el ingreso devengado es aquel sobre el que se ha adquirido el derecho a percibirlo por haberse producido los hechos necesarios para que se genere, y que correlativamente en cuanto a los gastos, se devengan cuando se causan los hechos en función de los cuales terceros adquieren derecho a su cobro”.

Se reiteran las definiciones contenidas en su Dictamen 73/82, utilizando aquella referencia que destacamos como “tangencial”, a los fines de sostener la posición que origina la impugnación que el contribuyente llevara al Tribunal Fiscal.

A partir de ahí agrega –por primera vez- la referencia a la necesidad de la adquisición de “firmeza”, como elemento sustancial que permitiría el cómputo del ajuste que se haya practicado y se sostiene:

“... una determinación administrativa sólo resulta devengada, y por ende deducible, a partir del momento en que se generan las circunstancias en las cuales el Fisco Nacional tiene derecho a su cobro, y que dicho derecho se obtiene con las sentencias del Tribunal Fiscal de la Nación, pues es cuando el ente recaudador está habilitado para librar las boletas de deuda correspondientes”.

Con esta postura el Fisco somete la posibilidad de la imputación de la diferencia de impuestos determinada, a la actitud que en definitiva asuma la empresa, cuestionando o no la decisión fiscal.

Por otra parte, aclaramos que la firmeza se refiere a la mera posibilidad de librar boleta de deuda, a los fines de iniciar acciones judiciales de cobro ejecutivo¹⁰.

La causa “Suple Servicio Empresario S.A”.

Esta causa es sentenciada por la Sala B del Tribunal Fiscal, con fecha 16/12/05. En ella la representación fiscal argumentó:

“...no se pretende dejar de lado la aplicación del artículo 18, sino que el cuestionamiento parte de que no se pueden considerar como “ciertas” o “pasivo cierto” a las obligaciones

¹⁰ La sentencia del Tribunal Fiscal puede ser apelada ante la Cámara Contencioso Administrativa Federal

que se derivarían de determinaciones apeladas, ya que su perfeccionamiento se encontraba supeditado a determinadas condiciones (dependía del fallo a dictar por el Tribunal) que podían transformarla en inexistente”.

Como puede apreciarse reitera su línea argumental.

La causa “Playas Subterráneas S.A.”

La Sala A del Tribunal Fiscal se expidió en esta causa con fecha 30/04/07. Nuevamente el Fisco utilizó como “doctrina” el Dictamen 73/82 con el argumento citado precedentemente y reitera que:

“la imputación al año fiscal respectivo se relaciona con el momento en que las determinaciones de oficio han quedado firmes”...

B - LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL

La posición de la Sala D

La Sala D del Tribunal Fiscal se expidió¹¹ en la causa “Scania Argentina S.A.”, con fecha 20/08/04 y en este sentido expresó:

“La interpretación del Fisco Nacional es la de que hay determinación sólo una vez que este Tribunal Fiscal se pronuncie confirmando un ajuste practicado.

No es así para la ley que no contempla excepciones ni matices.”

Gran simpleza en la definición. En el articulado de la ley no hay consideraciones o caracterizaciones particulares que el legislador haya formulado. Es clara la regla interpretativa que acude al sentido de las palabras como primer método exegético, sin que sea necesario buscar interpretaciones disímiles cuando el texto de las palabras contenidas en la ley es claro.

El Tribunal concluyó que si la administración entiende que la solución legislativa resulta ser inequitativa o injusta, no puede el fisco buscar la solución haciendo “...decir a la ley lo que la ley no dice sino por modificar su texto conforme a los criterios de justicia que el legislador estime más adecuados.”

La posición de la Sala B

¹¹ Con el voto de los Dres. Mario Siroto, Sergio Brodsky y Ethel Gramajo

La Sala B del Tribunal Fiscal se expidió¹² en la causa “*Suple Servicio Empresario S.A.*”, con fecha 16/12/05. En la misma se realizó un análisis del texto legal y particularmente señaló que:

*“... toda la doctrina moderna y la jurisprudencia en la materia es conteste que el **concepto de devengamiento es completamente ajeno a la idea de obligación de pago o exigibilidad actual**, siendo necesario sí, como requisitos imprescindibles, el acaecimiento de los hechos sustanciales generadores de la obligación, ponderación puntual de los riesgos del caso y que la misma no esté sujeta a una verdadera condición. Como se aprecia, **que no exista una obligación de pagar la deuda fiscal determinada por efecto del recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal**, de ello no se deriva por sí mismo **ninguna relevancia en el concepto tradicional del devengado**¹³.”*

Con claridad se diferencia la posibilidad de la exigibilidad –posición que sustenta el fisco-, con el devengamiento de la obligación –no sujeta a aquella condición o exigencia-.

A pesar de ello **sostuvo una decisión contraria**, fundando esta afirmación no ya en los argumentos técnico-jurídicos desarrollados (que transmitían una idea completamente contraria a esta solución), sino apelando a dos esquemas de interpretación:

- ✓ El que denomina “*no menos importante **criterio de pragmaticidad fiscal***”
- ✓ y al fundamento último de esta norma especial de imputación que, según sostiene el Tribunal, no es otro que tratar de preservar, en la mayor medida posible, la **estabilidad de las situaciones fiscales declaradas** aun en los casos de posterior revisión y determinación.

Para fundamentar este novedoso criterio interpretativo de la “**pragmaticidad fiscal**” esbozó una serie de argumentaciones que es menester citar particularmente:

- ✓ Primero señaló que de procederse a imputar el ajuste al ejercicio en que es determinado, **tal como literalmente parecería indicar la ley** y en este caso haciendo abstracción a la posible interposición de recurso ante el Tribunal Fiscal, podría suceder **que en la hipótesis de que el mismo fuera revocado con posterioridad**, “*el contribuyente debiera rectificar en menos el período fiscal de la emisión del acto administrativo, dando lugar a un nuevo procedimiento administrativo, aunque ahora*

¹² Con el voto de los Dres. Agustín Torres, Juan P. Castro y Carlos Porta

¹³ El destacado nos pertenece

catalogado como repetición, ya que la rectificativa en menos no es en principio admisible, salvo errores de cálculo”.

No resulta claro el argumento vertido. O por lo menos parece erróneo en su conceptualización final. Si el contribuyente imputó en el ejercicio de su determinación un ajuste fiscal, habrá ingresado un menor impuesto al “achicar” su base imponible como consecuencia de tal imputación. Si con posterioridad se confirma la determinación, no serán necesarios ajustes adicionales con respecto a aquella determinación primaria. Sin embargo, si el acto administrativo es revocado, convalidando el criterio del contribuyente de no aceptar el ajuste tal como lo planteó la administración fiscal, lo que deberá hacer el responsable es reintegrar al balance fiscal lo indebidamente deducido, **generando una rectificativa en más** (no en menos como sostiene el Tribunal), con las consecuencias que de ello se deriva. Y no habría ningún error de cálculo al respecto.

- ✓ A partir de este sutil criterio de estabilidad sostiene el Tribunal que si se equipara “determinación” en los términos del artículo 18 de la ley a “determinación confirmada por el Tribunal Fiscal”, el “sistema se garantiza, al menos parcialmente, que una vez que se impute el resultado del ajuste, la situación declarativa del contribuyente ya consolidada posee menores chances de modificarse o alterarse”.

Dos situaciones que no dejan de ser llamativas. Los miembros del Tribunal entendieron que cuando el artículo 18 señala “**determinación**”, en realidad “debe leerse” “**determinación confirmada por el Tribunal Fiscal**”. No alcanzamos a leer de esa manera el texto legal citado.

Tampoco comprendemos porqué en este caso el “sistema se garantiza parcialmente”, situación que se produciría únicamente si la sentencia del Tribunal Fiscal no tuviera posibilidad de ser revocada en una instancia posterior. Parece una sobreestimación de la actuación del Tribunal¹⁴. Y en este caso concreto, como veremos, no habría garantizado el resultado de estabilidad buscado.

- ✓ También formula una aclaración especial al criterio de impugnación que entiende el correcto “**determinación confirmada por el Tribunal Fiscal**”, señalando que con ella desaparece el efecto suspensivo del recurso, quedando la AFIP habilitada a proceder a la ejecución fiscal del crédito, sin perjuicio de la posibilidad del contribuyente de recurrir al tribunal de alzada, lo que no enerva aquel derecho fiscal. Y en este sentido se señala que “*de optarse por recurrir la determinación fiscal por la vía de la apelación por ante este Tribunal, la imputación fiscal de sus efectos habrá de plasmarse en el ejercicio fiscal que corresponda a la*

¹⁴ Sin embargo merece particularmente señalarse que –sin lugar a dudas– el Tribunal Fiscal se convirtió en una verdadera valla de contención frente a pretensiones desmedidas del Fisco, trabajando con un nivel de excelencia e imparcialidad fuera de toda discusión o duda y todo ello sin perjuicio de la posibilidad natural de no compartir algunos criterios particulares, aplicados en ciertas causas, que de ninguna manera constituyen la generalidad de los casos que se resuelven en el seno del Cuerpo, en todas sus Salas

fecha en que se materialice, en concreto, la exigibilidad del pago de las sumas determinadas, solución que, como se viera, no sigue el criterio técnico-jurídico de devengamiento en el marco de la ley tributaria, ni el concepto de firmeza del acto, sino una conveniencia práctica inspirada en la voluntad del legislador en pos de la preservación máxima posible de la estabilidad del sistema”.

- ✓ Particularmente resalta *“que el sistema sigue siendo perfectible en aquellos casos donde luego de haberse puesto en ejecución la deuda por parte del Fisco, el acto determinativo es revocado por la Alzada”.*

Nosotros diríamos que –por lo contrario- justamente este aspecto marca la “falta de perfectibilidad” del sistema

- ✓ Concluye el Tribunal señalando que intentar sanear por vía interpretativa el supuesto indicado precedentemente, e insistir con una tesis de imputación frente a un “pronunciamiento firme de la Cámara” o eventualmente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, podría llevar al absurdo jurídico de considerar no “determinada”, “devengada” o “imputable” en el supuesto del artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, a un monto por el cual se estaría exigiendo, embargándose al contribuyente y, en muchos casos, directamente, cobrándose.

En definitiva no parece muy atinada la interpretación que se formula en la causa, generando un nuevo mecanismo de imputación, más allá de los clásicos conocidos en el ámbito de la ley y que ni siquiera resuelven íntegramente el problema, porque dejan subsistente la posibilidad de que todo deba revertirse a partir de una posición de la Cámara Contencioso Administrativa Federal, que podría revocar la resolución del Tribunal Fiscal.

Además, téngase presente que estos “ajustes determinados” no deben pensarse únicamente en función de lo resuelto por AFIP, sino también por organismos de recaudación fiscal provinciales y municipales de todo el país, por lo cual cabrían numerosas posibilidades diferenciales de imputación en definitiva, según cuál sea el trámite procesal que estas diferencias determinadas puedan tener en la jurisdicción correspondiente.

La Posición de la Sala A

Con fecha 30/04/07 la Sala A del TFN en la causa *“Playas Subterráneas S.A.”* se expidió en este tema y simplemente afirmó¹⁵:

“Que los suscriptos consideran que la determinación a que hace referencia el art. 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

¹⁵ Con el voto de los Dres. Ignacio Buitrago, José Bosco y Ernesto Celdeiro

Fisco local acogiendo a los planes de facilidades de pago referidos.

Debe señalarse que si la actora discutió en sede administrativa y judicial la sustantividad del impuesto local, ello significa que no debió reconocerlo como gasto en los períodos fiscales 1998 a 2001. Recién cuando se admitió la pretensión fiscal en el período 2002 dejó de ser un concepto incierto y se produjo el devengo.”

No puede encontrarse en el texto del fallo argumentos que justifiquen la aplicación del criterio utilizado, pues los transcriptos constituyen los únicos dos párrafos del considerando fundante de la resolución del Tribunal.

A la época del fallo ya se habían expedido las Salas “B” y “D”. En ese caso se sostiene el criterio de la Sala “B”, comentado en el apartado precedente, pero sin que se utilicen –por lo menos explícitamente- similares argumentos.

C – LA POSICIÓN DE LA CÁMARA

Sala II – Causa “Scania Argentina S.A.”

La C.N. Fed. Contencioso Administrativa, Sala II, con fecha 19/10/06 tuvo oportunidad de expedirse en la revisión de la causa sentenciada por el TFN¹⁶.

La Alzada, con solo unos párrafos al respecto, sostuvo que compartía la posición del TFN. Para ello expresó que el texto del artículo 18 de la ley del impuesto a las ganancias, en su parte pertinente, sostiene 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 los gastos”* y en consecuencia...

“... al ser la recurrente una sociedad anónima, debía emplear el método de lo devengado para contabilizar ingresos y egresos; de manera que las diferencias de impuestos resultantes de ajustes practicados, debían computarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron”.

“Esto por estricta aplicación de aquella norma que no prevé un distinto tratamiento para el caso en el que se hubiera recurrido la determinación ante el Tribunal Fiscal de la Nación.”

Se mantiene la “simpleza” conceptual. Pero a diferencia de la comentada en la causa precedente del Tribunal Fiscal, claramente se señalan los argumentos que posibilitan tal actitud, más allá de la creencia particular de los sentenciantes.

¹⁶ Que había sido favorable a la posición del contribuyente

EL artículo manda aplicar a una sociedad el principio de devengado; siendo el contribuyente una S.A., debe utilizar el criterio de imputar las diferencias en el momento en que se determinen. Y ello independientemente de haber recurrido su monto o no al Tribunal Fiscal, pues el texto legal no hace ninguna referencia particular al efecto.

La Sala V

a) Causa “Suple Servicios Empresarios S.A.”

Con fecha 22/02/07 la Cámara¹⁷ se expidió en la causa de referencia, donde el Tribunal había fallado a favor del Fisco y sostuvo:

“Que,...lo cierto es que al encontrarse los intereses determinados por la 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 TFN o por la Cámara de Apelaciones o por la Corte Suprema de la Nación.”

En este caso la Cámara sustenta su posición en la necesidad de firmeza de la determinación, como paso previo y necesario para posibilitar la deducción del ajuste determinado.

Pero no particularizando en el criterio que el Tribunal Fiscal había sostenido (“determinación confirmada por el Tribunal Fiscal”), sino ampliando el universo de situaciones ante la posibilidad de cualquier reversión de la medida (incluyendo la Cámara de Apelaciones o incluso la Corte Suprema).

Este criterio transforma el criterio de “devengado” en el de “firmeza”, que incluso va más allá que el de la propia exigibilidad (que se genera con la sentencia del Tribunal Fiscal favorable a la pretensión fiscal). Desde este punto de vista posibilitaría, en este caso, que una deuda determinada y aún cancelada (o ejecutada), no pueda deducirse impositivamente si la misma continúa en proceso de discusión judicial.

b) Causa “Playas Subterráneas S.A.”

Con fecha 11/08/09 la Sala V tuvo la oportunidad de expedirse en esta causa¹⁸, produciendo un **cambio de opinión** con relación a la sustentada previamente, sosteniéndose que “*un nuevo caso de similares características lleva al Tribunal a un replanteo de lo resuelto anteriormente*”.

Para ello realiza una interpretación con abundante citas doctrinarias¹⁹, para concluir que:

¹⁷ Con el voto de los Dres. Pablo Fedriani y Jorge Morán

¹⁸ Con el voto de los Dres. Pablo Fedriani, Jorge Morán y Jorge Alemmay

¹⁹ Incluso referencia el Dictamen 73/82, pero para sustentar la posición de utilizar devengamiento, sin diferenciar otros aspectos

“...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....”

Y ello es así por cuanto el devengamiento de una diferencia fiscal, se habría generado en el ejercicio en que la misma se produce efectivamente, sin importar el momento en que la misma es determinada o establecida por el organismo de recaudación, aspecto que bajo ningún punto de vista cambia el momento en que la misma se devengó, debiendo en tal oportunidad –en un análisis puro del concepto- integrar el pasivo y afectar los pertinentes resultados contables pertinentes.

Continúa señalando la Sala que

“...si la ley ha establecido la determinación como el momento en que se produce,...., 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”.

En este caso claramente efectúa la distinción entre el concepto de “devengamiento” y el concepto de “firmeza”, que había sostenido en su resolución anterior.

Y ahora agrega además que 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”.

De esta manera, al cambiar de criterio sostiene particularmente que es de esta forma como se cumple la finalidad de la ley²⁰, pues “... al establecer un criterio particular de lo devengado ha tendido a dotar de mayor estabilidad las

²⁰ Criterio básico de interpretación

declaraciones juradas”, sin que se admitan, en los términos de estos ajustes para la ley, presentaciones rectificativas²¹.

Con este análisis concluye específicamente admitiendo la necesidad de variar su posición anterior y así señala que

“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 transcrito y al cual adhiere aquí el Tribunal variando el temperamento adoptado en la causa "SUPLE Servicio Empresario SA"...”

D – UN RESUMEN DE LA SITUACIÓN

Hasta el momento dos Salas del Tribunal Fiscal (la “A” y “B”) mantenían una posición favorable al Fisco. Una sin mayor fundamentación expresa en el texto del fallo (la Sala “A” del Tribunal) y la otra con una interpretación “pragmática” (y no por ello menos sorprendente).

Por su parte la Sala “D” del Tribunal Fiscal y las Salas II y V (esta con una posición cambiante en el tiempo), de la Cámara Contenciosa Administrativa Federal, sostenían la interpretación que –sin dudas- parecía desprenderse claramente del texto de la ley.

En este estado de cosas, le correspondió a la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolver definitivamente la cuestión.

E - LA RESOLUCION DE LA CORTE

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo la oportunidad de expedirse en este asunto con fecha 8/6/10, en la causa “Scania Argentina S.A.”, haciendo suyo el Dictamen de la Procuradora Fiscal²².

Destacamos del Dictamen de la Procuración la simpleza interpretativa²³.

“...el precepto no presenta mayores dificultades hermenéuticas ni en cuanto a que los ajustes se devengan en el ejercicio en que se determinan ni, por otra parte, en cuanto a que la

²¹ Incluso de reconocerse la deuda con posterioridad, como fue concretamente en la causa sometida a discusión, se deberá incluir como ganancia gravable en el ejercicio en que tal hecho ocurra

²² La Dra. Laura Monti

²³ No por eso menos justa y exacta. Muchas veces pecamos por efectuar exhaustivas interpretaciones de aspectos que no requerirían mayores análisis, por cuanto el texto aparece claramente a los ojos del intérprete. En estos casos, y el que analizamos es un ejemplo de ello, solamente corresponde aplicar el texto legal, sin necesidad de “forzar” diferentes interpretaciones que, en muchos casos, terminan desvirtuando lo establecido en la norma pertinente

“determinación” a la que se refiere no tiene adjetivación o limitación alguna que permita introducir los matices interpretativos que pretende la recurrente²⁴ al diferenciar entre aquellas cuyo pago sea exigible y aquellas otras que, por los motivos que fuere -v. gr. por haber sido recurridas ante el Tribunal Fiscal de la Nación y estar pendiente de sentencia o ser ésta favorable al contribuyente- no lo sean.”

Particularmente referencia a que *“la primera regla de interpretación consiste en respetar la voluntad del legislador y, en tal sentido, cabe estar a las palabras que ha utilizado”,* sin que les *“corresponda a los jueces introducir distinciones cuando el precepto no lo hace”*.

Con claridad conceptual señala que

“... cuando el legislador prevé la utilización del método del devengado exigible -que es, en definitiva, lo que pretende aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa”.

Con lo cual viene a ratificar que de existir distinciones, éstas estarían previstas expresamente por el legislador en el articulado, sin que deban buscarse las mismas en interpretaciones que sin lugar a dudas van más allá del texto interpretado.

Concluye señalando que el precepto bajo análisis, en la interpretación que rectamente corresponde,

“...contribuye a dar coherencia al mecanismo del tributo que obliga al contribuyente que debe adoptar el método de lo devengado a que compute con idéntico criterio tanto sus ingresos como sus gastos y deducciones que correspondan. En tal sentido, ha dicho el Tribunal que de acuerdo con la técnica adoptada por la ley del impuesto a las ganancias, es obvio que para el contribuyente que utiliza el sistema de lo devengado, como sucede con la actora, 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 serían de los créditos efectivamente cobrados para quien utilizara el sistema de lo percibido”

F – PALABRAS FINALES

Ha llegado a su fin un largo camino de discusión administrativa y judicial, con la única solución que era posible en el marco de una correcta hermenéutica de la ley.

²⁴ El Fisco nacional

El Fisco debería tomar debida nota de la simpleza del análisis de la Corte Suprema (en los términos que hace suyo del Dictamen de la Procuración), para advertir que no había necesidad alguna de forzar una interpretación, asumiendo un criterio que solo tiene carácter fiscalista.

Sería bueno comenzar a pensar en un esquema donde el funcionario fiscal (y en general cualquier funcionario estatal), asuma un grado de responsabilidad particular cuando avanza con decisiones que son a todas luces irrazonables. Y nos estamos refiriendo al desarrollo de un grado de responsabilidad administrativa o funcional, que sea evaluada por los órganos competentes del estado, fuera del marco de la existente por la aplicación del código civil²⁵, que exige la materialización concreta de daño, particularizado en un sujeto.

Vislumbramos un “daño” a la comunidad toda cuando resulta muy simple para un “recaudador” avasallar derechos y forzar interpretaciones, haciendo uso del “*derecho de la fuerza*” y no –como correspondería- de la “*fuerza del derecho*”, cuando todos los costos de la reparación de ese accionar, lo soportan los contribuyentes y la comunidad toda.

No pretendemos con esto silenciar o acallar a los funcionarios en el desarrollo de su gestión, pero si pretendemos que comience a generarse –de manera más simple y concreta- un proceso de responsabilidad funcional, más allá del concepto de daño del Código Civil evitando de la manera más ferviente posible cualquier desviación de poder.

Sobre el particular se ha señalado que cuando el “...funcionario actúa con la finalidad de beneficiar a la Administración; siendo este un caso bastante común, y si acaso el que mas de desviación de poder. El funcionario, imbuido de un erróneo espíritu estatista o de autopreservación, pretende ejercer el poder de la ley en indebido beneficio de la administración o del Estado²⁶”.

La resolución final de la causa también debería servir para reflexionar a quienes han fallado (y acá pueda ser válida una interpretación literal del término) a favor del Fisco en las instancias previas a la corte Suprema. Ya sea por el escaso análisis (Causas “Playas Subterráneas SA” del TFN y “Suple Servicio Empresario SA” de la Cra. Cont Adm. Fed.), o generando una interpretación “pragmática” y “funcional al Fisco” agregamos nosotros (causa “Suple Servicio Empresario SA”).

La sentencia de la Corte, que pone punto final a esta innecesaria discusión, tiene lugar en el año donde se produce el bicentenario del nacimiento de una notable figura de la historia argentina, a la que se debería volver a leer en estos

²⁵ Para lo cual recomendamos el excelente trabajo de José Osvaldo Casás, “La responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”, presentando como Relato Nacional por la República Argentina en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario en Cartagena de Indias (Colombia), en Febrero/2.010

²⁶ Gordillo H. - “Tratado de Derecho Administrativo”, t.III p. IX – 25, 4º Edición 1999 - Fundación de Derecho Administrativo

tiempos. Queremos terminar estas reflexiones citando expresamente lo que magistralmente señalaba Alberdi²⁷, cuando sostenía:

“Nuestro derecho colonial no tenía por principal objeto garantizar la propiedad del individuo sino la propiedad del fisco. Las colonias españolas eran formadas para el fisco, no el fisco para las colonias. Su legislación era conforme a su destino: eran máquinas para crear rentas fiscales. Ante el interés fiscal era nulo el interés del individuo. Al entrar en la revolución, hemos escrito en nuestras constituciones la inviolabilidad del derecho privado; pero hemos dejado en presencia subsistente el antiguo culto del interés fiscal.

De modo que, a pesar de la revolución y de la independencia, hemos continuado siendo repúblicas hechas para el fisco, y no el fisco para utilidad de la república. Es menester otorgar garantías de que esto será reformado, y de que las palabras de la constitución sobre el derecho de propiedad se volverán realidad práctica por leyes orgánicas y reglamentarias, en armonía con el derecho constitucional moderno”

Que así sea.

²⁷ Juan Bautista Alberdi - San Miguel de Tucumán, 29 de agosto de 1810 - Neuilly-sur-Seine, Francia, 19 de junio de 1884