

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 1° de junio de 2000.

Vistos los autos: "Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I."

Considerando:

1°) Que la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al confirmar lo decidido por el Tribunal Fiscal de la Nación, mantuvo la resolución de la Dirección General Impositiva en cuanto impugnó las declaraciones juradas de la actora en el impuesto a las ganancias correspondientes a los ejercicios fiscales 1992, 1993 y 1994, determinó de oficio su obligación por el mencionado tributo en tales períodos, y dispuso la aplicación de los intereses resarcitorios previstos por el art. 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1978 y sus modif.)

2°) Que contra tal sentencia la parte actora planteó el recurso ordinario de apelación que fue concedido a fs. 178, y resulta formalmente admisible pues la Nación es parte en el pleito y el monto disputado, sin sus accesorios, supera el mínimo establecido por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte. El memorial de agravios obra a fs. 184/198 y su contestación a fs. 201/210.

3°) Que la determinación de oficio -cuya impugnación dio origen a esta causa- radica en que, en el concepto del organismo recaudador, es improcedente la deducción del impuesto a los activos efectuada por la empresa actora en la liquidación de la base imponible del impuesto a las ganancias en los ejercicios fiscales antes citados pues el primero de tales tributos no ha sido efectivamente pagado ya que, a tal efecto, el contribuyente empleó el mecanismo previsto por el art. 10 de la ley 23.760 (modificada por la ley 23.905), de manera que no constituyó un gasto susceptible de ser deducido

en la liquidación del tributo a las ganancias.

4°) Que el a quo coincidió con el criterio de la Dirección General Impositiva. Tras referirse a la modificación que la ley 23.905 introdujo en el art. 10 de la ley 23.760, por la que se estableció que el impuesto a las ganancias determinado para el mismo ejercicio fiscal por el cual se liquida el impuesto a los activos podía ser computado como pago a cuenta de este último tributo -invirtiendo la relación entre ambos gravámenes fijada por el texto original-, consideró que la actora pretendía transformar una ficción de pago -el cómputo del pago a cuenta- en una salida efectiva de fondos, ya que en realidad el desembolso efectuado es en concepto del impuesto a las ganancias, el cual genera -según lo autoriza la ley- la posibilidad de su imputación en el otro impuesto. De tal modo, juzgó que el criterio sostenido por la actora lleva a ampliar indebidamente el beneficio fiscal que se ha querido otorgar y a burlar la prohibición de deducir el impuesto a las ganancias en ese mismo gravamen (art. 88, inc. d, de la ley 20.628, t.o. en 1986).

Asimismo rechazó los argumentos del contribuyente respecto de la aplicación de los intereses previstos por el art. 42 de la ley 11.683 (t.o. en 1978) pues, en su concepto, aquél no demostró que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable.

5°) Que la actora sostiene en su memorial de agravios que el impuesto a las ganancias, a raíz de la mencionada modificación introducida por la ley 23.905 en el art. 10 de la ley 23.760, se transformó en pago a cuenta del impuesto sobre los activos, por lo cual el pago efectuado revestía la naturaleza de este último tributo. En consecuencia -según su razonamiento- resulta deducible de la base del impuesto a las ganancias de acuerdo con lo establecido por el art. 82, inc.

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

a, de la ley 20.628 (t.o. en 1986 y sus modif.), dada la inexistencia de prohibición o restricción legal que impida tal deducción.

Por otra parte, aduce que la circunstancia de que para cancelar el impuesto sobre los activos no haya habido una "salida efectiva de fondos" no obsta a la procedencia de la deducción de su importe en la base imponible del tributo a las ganancias pues la citada ley 20.628 autoriza expresamente a detraer ciertos conceptos que en realidad no representan efectivas erogaciones, como en el caso de las amortizaciones y las pérdidas previstas en los incs. c y d de su art. 82, ya que -según afirma- es deducible todo lo que la ley indica como tal, aun cuando no tenga el carácter de gasto necesario para obtener, mantener y conservar el rédito.

Asimismo se agravia de lo decidido por el a quo respecto de la procedencia de los intereses.

6°) Que la ley del impuesto a las ganancias (n° 20.628, t.o. en 1986, con las modificaciones vigentes en los ejercicios fiscales que interesan en el sub examine), al tiempo que prescribe que ese impuesto no es deducible de su base imponible (art. 88, inc. d), autoriza, en cambio, la deducción de los "impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan ganancias" (art. 82, inc. a).

7°) Que un impuesto o tasa, para que resulte deducible en los términos de la norma citada en último lugar, debe representar una efectiva erogación para el contribuyente pues, de no ser así, no hay en rigor un gasto ni disminución patrimonial que justifique detraer suma alguna. Esta inteligencia de la norma del citado inciso surge sin esfuerzo de su propia letra -pues es evidente que los tributos implican una carga económica-, de su integración con las restantes disposiciones del impuesto a las ganancias, y del principio apli-

cable en la interpretación de las disposiciones de las leyes tributarias, prescripto por el art. 1° de la ley 11.683 y recibido por la jurisprudencia de esta Corte (Fallos: 249:657; 251:379; 283:258, entre muchos otros), que consiste en la observancia de la realidad económica.

Los casos invocados por el apelante, con el propósito de demostrar que la ley del impuesto a las ganancias admite deducciones que no constituyen salidas de fondos, en modo alguno desvirtúan la afirmación que antecede pues si bien es verdad que las pérdidas a que se refieren los incs. c y d del art. 82, así como las amortizaciones por desgaste y agotamiento -inc. f del mismo artículo- no constituyen, de por sí, un desembolso de dinero, se relacionan con supuestos que importan la disminución del valor -o la desaparición- de bienes que producen ganancias o que se encuentran afectados a la explotación, mientras que en lo que respecta al impuesto sobre los activos, en las condiciones del caso sub examine, el patrimonio de la empresa actora no se ha visto afectado en modo alguno.

8°) Que resulta incontrastable la afirmación del a quo en cuanto a que el impuesto que ha sido realmente pagado es el que recae sobre las ganancias. En lo que respecta al impuesto sobre los activos, la actora se ha visto beneficiada por la ficción legal establecida por el art. 10 de la ley 23.760 -con la modificación introducida por la ley 23.905-, lo cual le ha permitido cancelarlo sin realizar ningún sacrificio patrimonial. Sobre el punto, la insistencia del apelante en sostener que hubo una imputación autorizada por la ley, por la cual el pago fue computado al impuesto sobre los activos, hace necesario poner de relieve que tal imputación resulta sólo del procedimiento adoptado por el legislador para evitar una presión fiscal que juzgó excesiva, en virtud de la cual el

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

pago del impuesto a las ganancias es susceptible de cancelar también el otro impuesto; pero de tal mecanismo no puede derivar otra consecuencia que la dispuesta por la propia norma ya que de lo contrario se llegaría a conclusiones absurdas, tal como la de entender que, pese a que el pago fue efectuado en concepto del impuesto a las ganancias, este gravamen se encuentra insoluto porque aquél fue imputado a cancelar otro impuesto. En síntesis, la realidad es que sólo hubo un pago y que éste correspondió al impuesto a las ganancias, el cual no es deducible de su propia base (art. 88, inc. d).

9°) Que, por lo tanto, ninguna conclusión favorable a la tesis sostenida por la actora corresponde extraer de la circunstancia de que el régimen legal vigente en los períodos fiscales objeto de debate en este pleito no haya excluido expresamente a supuestos como el de autos de la autorización para deducir impuestos y tasas prevista por el art. 82 inc. a, ya que el recto sentido que corresponde atribuir a las normas en juego -según ha sido establecido en los considerandos precedentes- determina que habría sido superflua una norma que estableciese la aludida exclusión.

10) Que en lo concerniente a los intereses previstos en el art. 42 de la ley 11.683, texto ordenado en 1978 (art. 37 en el ordenamiento efectuado por el decreto 821/98), la apelante no ha expresado ningún argumento de peso que desvirtúe el juicio del a quo en el sentido de que no se ha demostrado en autos que la mora en el cumplimiento de la obligación tributaria no le fuese imputable.

Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente de Fallos: 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil -que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del

derecho tributario -en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998 y Fallos: 307:412, entre otros)-, que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -que deben ser restrictivamente apreciadas- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto -o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, entre otros precedentes, en el ya citado de Fallos: 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas.

Por ello, se confirma la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvase. JULIO S. NAZARENO - EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ANTONIO BOGGIANO - GUILLERMO A. F. LOPEZ - GUSTAVO A. BOSSERT - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ.

ES COPIA