

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 203/205 vta., la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal ratificó la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación (ver fs. 134/138) que, en su oportunidad, había confirmado la resolución D.O. 151/01 del Jefe de la División Revisión y Recursos de la Región Tucumán de la DGI, en cuanto mediante este acto se había impugnado la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la actora del período 1999, determinando de oficio el resultado neto impositivo, exigido los intereses resarcitorios correspondientes y aplicado una multa de conformidad con el art. 45 de la ley de procedimientos tributarios.

Para decidir de esta forma, consideró que, en primer término, cabía rechazar la argumentación de la actora en cuanto a la nulidad de la actuación del Fisco, basada en que se vio privada de ejercer adecuadamente su derecho de defensa, toda vez que no existía la discordancia alegada entre las imputaciones formuladas al conceder la vista del art. 17 de la ley de rito fiscal y la resolución administrativa. Expresó que ya en esa vista se le hizo saber, con claridad, que la AFIP objetaba que hubiera imputado al ejercicio 1999 la totalidad de los gastos en discusión, debido a que los contratos que los generaron tenían una duración superior a la de ese período fiscal.

Expresó que el fondo del asunto versa sobre el tratamiento fiscal a acordar a ciertos gastos de la actora -empresa dedicada a la elaboración de bebidas gasificadas- relacionados con los contratos de *apoyo de evolución comercial*, celebrados con sus clientes, a fin de garantizarse exclusividad con el objeto de mantener o incrementar su cuota de mercado, a cambio de sumas de dinero. Consideró que la actora es un sujeto del art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias (t.o. en 1998 y sus modificaciones) y que, como tal, la imputación temporal de sus ingresos y gastos ha de atender al criterio de lo devengado. Así las cosas, el pago a un tercero por una prestación que se prolonga por más de un período fiscal no la habilita para deducir todo el gasto realizado en virtud de cada contrato, ya que su imputación debe realizarse atendiendo al momento en que se generan los presupuestos a los que tal erogación atiende. Por ello, en su caso, éstas debieron haber sido imputadas proporcionalmente al servicio prestado en cada ejercicio fiscal.

Con relación a la sanción, indicó que el tipo del art. 45 de la ley 11.683 es preponderantemente objetivo, sin perjuicio de que la ausencia de culpabilidad pueda excluir la

punición. Adujo que aquí no se apreciaba la existencia de error por parte del contribuyente, dado que no puede alegarse la oscuridad de las normas involucradas ni la existencia de jurisprudencia contradictoria.

- II -

A fs. 213-242 vta. luce el recurso extraordinario interpuesto por la actora, concedido a fs. 253 en cuanto se cuestiona la interpretación de los arts. 69 y 81, inc. f), de la ley del impuesto a las ganancias, que son normas de carácter federal.

Adujo, en primer término, la violación a su derecho de defensa, al insistir en que la vista del art. 17 de la ley 11.683 le fue corrida estando aún pendiente el plazo otorgado por los inspectores actuantes para conformar las observaciones formuladas durante la inspección y que, por otra parte, la resolución determinativa de oficio no guardaba adecuada relación con lo imputado en la citada vista.

Seguidamente expresó que le causa agravio irreparable la sentencia apelada, en cuanto consagra un apartamiento palmario del principio de lo devengado que debe regir para sus ingresos y sus gastos, que son de la tercera categoría, sin que se haya configurado alguna de las excepciones a tal criterio.

Finalmente, controvertió los aspectos atinentes a la sanción aplicada.

- III -

A mi modo de ver, el recurso federal es formalmente procedente, dado que se ha cuestionado la inteligencia de normas federales -art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias- y la decisión recaída en la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en aquélla (art. 14, inc. 3º, de la ley 48).

- IV -

Tengo para mí que se halla fuera de debate en autos que: 1) la actora es una empresa de las contempladas por el art. 69 de la ley del impuesto a las ganancias, y que sus rentas están reguladas por los arts. 49 y cc. de esa ley; 2) que los gastos cuya imputación aquí se debate son exclusivamente los vinculados con una serie de contratos para brindar apoyo

Procuración General de la Nación

comercial a sus clientes, mediante la entrega de sumas de dinero, lo que permite a la actora mantener un grado de penetración en el mercado, exigiendo mientras dure el convenio el uso exclusivo de las gaseosas que embotella (confr. resolución determinativa de oficio, fs. 27); 3) que tales salidas son gastos de publicidad, inherentes al giro de su negocio.

Por ende, toda la discusión sustantiva se centra en la manera en que tales gastos deben ser imputados. Y ello remite, concretamente, a interpretar el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias.

En las partes pertinentes, dicho precepto establece que las ganancias del art. 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado, (segundo párrafo, inc. a), y agrega más adelante que "*Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario*" (cuarto párrafo).

Como señalé, es ajeno a la controversia tanto la deducibilidad de los gastos incurridos como consecuencia de los citados contratos, como que la actora debe aplicar el método de lo devengado para liquidar su tributo (arg. arts. 69, inc. a, y 49 de la ley del gravamen).

En tales condiciones, a mi modo de ver, la norma no presenta mayores dificultades hermenéuticas en cuanto a que los gastos se imputan en el ejercicio en que se devengan.

Debe tenerse presente la inveterada doctrina de V.E. que postula 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 (Fallos: 321:2010; 323:3215) y que esa voluntad es la letra de la ley, cuyos términos deben ser comprendidos en el sentido más obvio del entendimiento común, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió (Fallos: 321:1614). Asimismo, conviene recordar que tampoco corresponde a los jueces introducir distinciones cuando el precepto no lo hace pues, según el conocido adagio, *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus* (Fallos: 304:226, voto del juez Gabrielli, y W.48, L.XLI, Wintershall Energía S.A. c/ EN - PEN - dto.786/02 - ley 25.565 s/ amparo, sentencia del 4 de noviembre de 2008).

En el *sub lite*, como he relatado aquí, se trató de un gasto cuyo devengamiento se produjo en el momento en que se incurrió, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante.

Vale puntualizar dos aspectos que contribuyen a avalar la postura que propicio, y que dan por tierra con el criterio de la Cámara.

Por una parte, que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado -que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa (arg. art. 18, tercer párrafo, de la ley del gravamen). Cabe destacar que en autos no ha sido invocado en la resolución determinativa de oficio, ni por las sentencias de grado, que se esté frente a alguna de esas excepciones a la regla del devengamiento, contenidas en el citado tercer párrafo del art. 18 (intereses, alquileres y otros de características similares), que obligaría a imputar los gastos de manera proporcional a la duración de los contratos. Advierto que la única insinuación en este sentido fue introducida por la representante de la demandada, aisladamente, al contestar la apelación ante el Tribunal Fiscal (confr. fs. 64), sin que haya merecido recepción por las citadas sentencias, ni insistencia por su parte, ni mucho menos que se haya demostrado su acaecimiento, ni que los contratos involucrados sean de tracto sucesivo o que su perfeccionamiento no ocurra íntegramente al momento de su celebración.

Y, por otra, que el precepto bajo análisis 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 (arg. Fallos: 285:322).

Por último, advierto que, en razón de lo señalado, se torna insustancial el tratamiento de los restantes agravios de la actora.

- V -

En virtud de lo expresado, opino que corresponde declarar formalmente admisible el recurso extraordinario y revocar la sentencia apelada.

Buenos Aires, 1^o de febrero de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI

Buenos Aires, 24 de mayo de 2011

Vistos los autos: "Compañía Tucumana de Refrescos S.A. (TF 20.391-I) c/ DGI".

Considerando:

1º) Que las cuestiones planteadas han sido adecuadamente consideradas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal, y a los que corresponde remitirse en razón de brevedad.

2º) Que sin perjuicio de ello la Corte estima conveniente añadir ciertas consideraciones a lo expuesto en dicho dictamen acerca de la inteligencia del término "devengado", empleado en el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

3º) Que dicha norma establece –en lo que aquí interesa– que a los efectos de su imputación al año fiscal "se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo" aclarando más adelante que "las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario" (conf. art. 18, 2º párr., inc. a y 4º párr.).

4º) Que 'devengar' es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley.

5º) Que en el caso de autos, la erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió

con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella. De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria. En consecuencia, concordemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario, y se revoca la sentencia apelada en cuanto ha sido materia de agravios. Con costas. Notifíquese y devuélvase. RICARDO LUIS LORENZETTI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAÚL ZAFFARONI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Recurso extraordinario interpuesto por **Compañía Tucumana de Refrescos S.A.**, representada por el **Dr. Pedro M. Rougés**.

Traslado contestado por la **AFIP-DGI**, representada por la **Dra. Liliana Luz Álvarez**.

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV**.

Tribunales que intervinieron con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación**.

Para acceder al Dictamen de la Procuración General de la Nación
ingrese a:

http://www.mpf.gov.ar/dictamenes/2010/monti/feb/2/cia_tucumana_de_refrescos_c_1068_l_xliv.pdf

Impuesto a las ganancias - Interpretación de la ley - Declaración
jurada