



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

21340/2023

WEREFKIN SA (TF 36951-I) c/ DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA s
/RECURSO DIRECTO DE ORGANISMO EXTERNO

Buenos Aires, de julio de 2024.-

VISTOS Y CONSIDERANDO:

I.- Que mediante la sentencia de [fs. 125/127](#) y su aclaratoria de fs. 132, el Tribunal Fiscal de la Nación confirmó parcialmente la resolución n° 149/2012 mediante la cual el Jefe de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén había determinado de oficio el Impuesto a las Ganancias, correspondiente al periodo fiscal 2006, en la suma de 292.087,34 pesos y por el período fiscal 2007 en la suma de 177.809,96 pesos, más 675.586,81 pesos en concepto de intereses resarcitorios, con motivo de haber considerado que la firma actora había computado indebidamente una serie de gastos en sus declaraciones juradas rectificativas, presentadas por esos periodos fiscales. Impuso las costas en proporción a los respectivos vencimientos.

En el voto de la vocal preopinante, al que adhirieron –en diversas medidas- el Dr. Martin y la Dra. Gómez se expresó que los ajustes propiciados habían tenido como fundamento el cuestionamiento de tres gastos a los que la inspección consideró como no deducibles.

En primer término, se refirió a la pretensión de deducir los pagos realizados en concepto de Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas, conformadas y regularizadas mediante un plan de facilidades de pago presentado el 31 de agosto de 2009, en el período fiscal 2006 (por la suma de 478.578,88 pesos) y en el período fiscal 2007 (por la suma de 167.196,26 pesos). Al respecto, expresó que más allá de que con relación a otros de los gastos impugnados se debatiera en qué período fiscal pudieron ser deducidos, lo cierto era que este impuesto –en esencia- no era susceptible de ser deducido, de conformidad con lo establecido en el artículo 88, inciso d) de la Ley de Impuesto a las Ganancias. Con ese fundamento rechazó el planteo de la parte actora y confirmó el ajuste en lo que a este punto respecta.

En segundo término, examinó la pretensión de deducir los intereses resarcitorios originados en las obligaciones en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a diversos períodos fiscales de 2006 y de 2007, así como los intereses relacionados con el Impuesto



a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2006, que habían sido determinados en el marco de una inspección al haberse detectado la existencia de operaciones concertadas con proveedores apócrifos y que también habían sido conformados por la firma actora e incluidos en el plan de facilidades de pago presentado el 31 de agosto de 2009.

Consideró que debían ser revocados los ajustes propiciados, ya que con relación a la deducción de los intereses de las obligaciones regularizadas, rige lo establecido en el artículo 145 del decreto reglamentario de la Ley que establece que: “Sin perjuicio de lo dispuesto por el artículo 25 de este reglamento, respecto de la deducción de los intereses de prórroga para establecer la ganancia neta imponible a los contribuyentes no podrán deducir del conjunto de entradas las sumas pagadas por cuenta propia en concepto de multas, costas causídicas, intereses punitivos y otros accesorios –excepto los intereses a los que se refiere el artículo 37 de la Ley 11.683 (t.o. 1998), y la actualización prevista en la misma-, derivados de obligaciones fiscales, pero sí el impuesto a las ganancias tomado a su cargo y pagado por cuenta de terceros y siempre que esté vinculado con la obtención de ganancias gravadas”. Agregó que esa solución era concordante con lo establecido en la Resolución General n° 1143/67 (B.O. 30/06/1997) en tanto establece que son deducibles, en carácter de gasto, en el balance fiscal del impuesto a los réditos, los intereses de prórrogas acordadas para hacer frente al pago de este gravamen”.

En tercer orden, examinó si era reprochable el haber computado el monto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en las declaraciones juradas rectificativas del Impuesto a las Ganancias relativas a los períodos fiscales 2006 y 2007, habiéndose considerado en sede administrativa que la firma actora computó en exceso la suma de 114.608,16 pesos en el período 2006, y 82.740,91 pesos en el período 2007, por no haber justificado su ingreso.

Aclaró que la representación fiscal no cuestionaba la existencia de los pagos sino que lo que había señalado es que “...el pago a cuenta que el art. 13 de la ley 25.063 permite tomar es el efectivamente ingresado y que en dichos ejercicios no se determinó impuesto alguno, por lo que los pagos informados constituyen saldos de libre disponibilidad que en todo caso, deberían recibir el tratamiento de la compensación, la re imputación o la devolución”. Al respecto, expresó que en la medida en que resultaba de las constancias agregadas a la causa que habían existido los pagos invocados por la parte actora, los mismo debían ser computados como pagos a cuenta, no solamente porque fueron efectuados en los mismos períodos fiscales sujetos a





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

fiscalización, “sino porque desconocer su cómputo implicaría un exceso de ritualismo que no se compadece con el principio de verdad jurídica objetiva con el que dicho ente debe dictar sus actos administrativos”.

II.- Que, a fs. 156 y vta. el Fisco practicó liquidación, la cual fue aprobada por el Tribunal Fiscal a fs. 163, de la cual resulta que las sumas adeudadas, según lo dispuesto en la sentencia, ascienden a la suma de 167.502,61 pesos –en lo relativo al período fiscal 2006- y 58.518,69 pesos –respecto al período fiscal 2007-. Ellos, con más sus respectivos intereses.

III.- Que, contra la referida sentencia, el Fisco apeló y expresó agravios a fs. 171/182vta, los que no fueron replicados por la parte contraria.

En primer término, destaca que los hechos controvertidos en autos tienen su origen en la verificación que oportunamente efectuó el organismo fiscal en la cual se detectó que si bien la recurrente había prestado conformidad a la totalidad de los ajustes propuestos, mediante la presentación de las pertinentes declaraciones juradas rectificativas relativas a los períodos fiscales 2006 y 2007, había computado deducciones improcedentes y; por ende, disminuido indebidamente la medida de sus obligaciones fiscales.

Posteriormente, transcribe de manera casi íntegra la sentencia apelada para luego expresar los agravios que en concreto le provoca esa decisión.

En tal sentido, y respecto de la revocación del ajuste propiciado con relación a la indebida deducción de los intereses relativos a la deuda originada en el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a diversos períodos fiscales de 2006 y de 2007 y; al Impuesto a las Ganancias, correspondiente al período fiscal 2006, expresa que el voto de la vocal preopinante –al que adhirió el Dr. Martín– centró su análisis en lo relativo a la procedencia de la deducción mas no examinó la cuestión concretamente controvertida y que consistía en establecer en qué período fiscal era pertinente efectuar dicha deducción. En efecto, destaca que ese aspecto sí fue considerado en el voto en disidencia de la Dra. Gómez.

Refiere que de conformidad con lo establecido en el artículo 25 del Decreto Reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias (actual artículo 67) y considerando que el pago de los referidos intereses se produjo mediante la adhesión a un plan de



facilidades de pago, establecido por la Ley n° 26.476, el 31 de agosto de 2009 y como consecuencia de una fiscalización, la convalidación de su deducción en los períodos fiscales 2006 y 2007 se advierte desacertada y contraria a la norma citada.

En segundo término, y respecto al cómputo en el Impuesto a las Ganancias de los pagos efectuados a cuenta en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los períodos fiscales 2006 y 2007, aclaró que su parte no controvertió el ingreso de esas sumas sino que concluyó que una parte de las sumas que el contribuyente pretendía deducir no podía ser admitida en la medida en que no cumplían con lo establecido en el artículo 13, 5° párrafo de la Ley de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta en tanto dispone que si "...como consecuencia de resultar insuficiente el impuesto a las ganancias computable como pago a cuenta del presente gravamen, procediera en un determinado ejercicio el ingreso del impuesto de esta ley, se admitirá, siempre que se verifique en cualesquiera de los DIEZ (10) ejercicios siguientes un excedente del impuesto a las ganancias no absorbido, computar como pago a cuenta de este último gravamen, en el ejercicio en que tal hecho ocurra, el impuesto a la ganancia mínima presunta efectivamente ingresado y hasta su concurrencia con el importe a que ascienda dicho excedente".

En esas condiciones, expresa que la improcedencia de considerar como pago a cuenta se funda en que se trató de pagos efectuados en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta por los cuales no se registró la presentación de declaración jurada "...de la cual surja el impuesto a la ganancia mínima presunta y se encuentre efectivamente ingresado o resulta computable como pago a cuenta en los diez ejercicios siguientes cuando se produzca un excedente del Impuesto a las Ganancias no absorbido".

Expresa que "[r]esulta evidente que lo que la ley admite como pago a cuenta, es el impuesto efectivamente ingresado. Es decir, el pago debió haber sido efectuado en calidad de impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, para lo cual resulta a todas luces necesaria la determinación previa de la obligación tributaria. Así se observa que el contribuyente solamente determinó y pagó ese impuesto en los períodos 2002, 2003 y 2004 que son justamente los que consideró a su favor la determinación de oficio. Respecto de los períodos anteriores 2005, 2006 y 2007 no resulta posible adoptar el mismo criterio porque ya no se determinó el impuesto para estos períodos. Es precisamente la confusión entre el impuesto determinado y el saldo a favor de libre disponibilidad lo que provoca el error del contribuyente, que pretende computar como pago a cuenta pagos indebidos que, en todo caso, deberían recibir el tratamiento de la compensación, la reimputación o la devolución".





Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL- SALA V

Afirma que la decisión adoptada también prescinde de lo establecido en el artículo 11 de la Ley 11.683 en tanto dispone que “[l]a determinación y percepción de los gravámenes que se recauden de acuerdo con la presente ley, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración Federal de Ingresos Públicos”.

En tales condiciones, concluye que la sentencia del Tribunal Fiscal no tuvo en cuenta que la falta de presentación por parte de la firma actora de las declaraciones juradas relativas al Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta cuyos pagos relacionados pretendió imputar como pago a cuenta de Impuesto a las Ganancias impiden determinar si el primero fue efectivamente ingresado al organismo, tal y como requiere la ley.

Finalmente, expresa que su accionar no debe ser interpretado como de un excesivo rigor formal dado que únicamente cuestionó la pretensión de computar como pagos a cuenta del Impuesto a las Ganancias las sumas que, si bien fueron ingresadas al Fisco, no reunían los requisitos establecidos por la ley para ser considerados en tal sentido; mientras que, por el contrario, convalidó esa misma pretensión en los casos en que efectivamente fueron presentadas las declaraciones juradas. Destacó que, con relación a los pagos que no pudieron ser computados por esa razón, la firma pudo haberle requerido al Fisco que procediera a su compensación, reimputación o bien a la devolución de los mismos, según estimara más conveniente.

IV.- Que, en primer término, cabe señalar que se halla firme y consentido lo decidido por el Tribunal Fiscal en orden a la improcedencia de deducir los pagos realizados en concepto de Impuesto a las Ganancias por Salidas no Documentadas, conformadas y regularizadas mediante un plan de facilidades de pago presentado el 31 de agosto de 2009, respecto de los períodos fiscales 2006 y 2007.

En segundo lugar, cabe concluir que le asiste la razón al Fisco en cuanto expresa que en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal se examinó indebidamente la cuestión relacionada con la posibilidad de deducir las sumas ingresadas en concepto de intereses resarcitorios en las declaraciones juradas rectificativas relativas a los períodos fiscales 2006 y 2007 y que fueran presentadas en el año 2009.

La mayoría de ese Tribunal circunscribió su análisis a la viabilidad de deducir tales conceptos mas no advirtió que la controversia se hallaba circunscripta a determinar en qué período fiscal era procedente efectuar la pretendida deducción. Al respecto, y tal como



expuso la Dra. Gómez en su voto en disidencia y como propone el Fisco en sus agravios, corresponde confirmar el ajuste propiciado en lo que a este punto respecta, en la medida en que los referidos intereses tuvieron su origen en la deuda que resultó en el Impuesto al Valor Agregado, cuyas declaraciones juradas rectificativas fueron presentadas el 31 de agosto de 2009 y el 30 de septiembre de 2009 y que fueron deducidos por la empresa en los períodos fiscales 2006 y 2007. Del mismo modo, con relación a los intereses resarcitorios estimados al 31 de diciembre de 2007, provenientes de la deuda en el Impuesto a las Ganancias relativo al período fiscal 2006 y cuya declaración jurada rectificativa fue presentada el 31 de agosto de 2009.

Esa conclusión deriva razonablemente del hecho de que los intereses tienen carácter accesorio respecto de la obligación principal, de modo que deben ser imputados en el año en que, como ocurre en el caso, fue determinada la diferencia de impuesto que les dio origen, es decir, en 2009, momento en que fueron presentadas las declaraciones juradas rectificativas como consecuencia de haber conformado los ajustes propiciados oportunamente por el Fisco. Ello, en concordancia con lo establecido en el artículo 67 del Decreto reglamentario de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

V.- Que, finalmente, y con relación a los agravios dirigidos a cuestionar que se haya admitido tomar como pago a cuenta del Impuesto a las Ganancias las sumas ingresadas en concepto de Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, cabe señalar que los agravios expuestos por el Fisco remiten al examen de cuestiones de hecho y prueba, como regla ajenas al recurso de apelación previsto en artículo 86 inciso b), punto segundo, de la ley 11.683, que han sido resueltas con fundamentos suficientes para desechar la tacha de arbitrariedad alegada (cfr. Fallos 300:985; 326:2987; 332:357 y c. nro. F. 454. XLVI. "Forexcambio S.A. (TF 27.070-I) c/ DGI", del 8 de octubre de 2013, Sala IV "La Rueca Portaña S.A. (TF 9861-I) c/D.G.I." del 27 de octubre de 1998; Sala V "S.A. Molinos Fénix (TF 17.290-I) c/D.G.I.", del 20 de junio de 2006). En efecto el apelante no se hace cargo de lo decidido por el Tribunal Fiscal en orden a que, con independencia de las objeciones que el Fisco propone, al no hallarse controvertida la existencia de esos pagos en los períodos fiscales sujetos a fiscalización, se advierte como de un excesivo rigor formal el pretender desconocerlos como pagos a cuenta so pretexto de que pudieron ser requeridos en restitución, compensados o reimputados.



Poder Judicial de la Nación

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
FEDERAL- SALA V

Por todo lo expuesto, **SE RESUELVE:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Fisco, revocar la sentencia apelada en lo relativo al período fiscal en que deben ser deducidos los intereses devengados con relación al Impuesto al Valor Agregado correspondiente a los períodos fiscales 1, 2, 5, 6, 8, 9 y 11 de 2006 y 4 y 6 de 2007 y con relación al Impuesto a las Ganancias correspondiente al período fiscal 2006 y confirmarla en lo demás que fue materia de agravios. Por ende, corresponde confirmar parcialmente la resolución n° 149/2012 dictada por el Jefe de la División Revisión Revisión y Recursos de la Dirección Regional Neuquén, según lo expresado en los considerandos IV y V. 2) Imponer las costas de ambas instancias por su orden en virtud de la manera en que se decide (artículo 68, segunda parte, del Código Procesal, Civil y Comercial de la Nación).

Regístrese, notifíquese y; oportunamente, devuélvase.

Jorge F. Alemany

Pablo Gallegos

Fedriani

Guillermo F. Treacy

