

Prescripción Del Impuesto A Las Ganancias

DOMINGO, 10 DE ENERO DE 2021

JURISPRUDENCIA

Prescripción del impuesto a las ganancias Se confirma el pronunciamiento que hizo lugar a la excepción opuesta por la actora, por entender que las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el impuesto a las ganancias por el ejercicio en cuestión se encontraban prescriptas al momento de emitirse la resolución impugnada.

Buenos Aires, 20 de diciembre de 2016.- Y VISTOS; CONSIDERANDO: I.- Que a fs. 65/67 el Tribunal Fiscal de la Nación hizo lugar a la excepción opuesta por la actora y declaró prescriptas las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002. Asimismo, impuso las costas al organismo recaudador. II.- Que para así decidir desarrolló las siguientes consideraciones: Sostuvo que de conformidad con los arts. 56 y 57 de la ley 11.683, y teniendo en cuenta que la deuda tributaria discutida corresponde al impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002, las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el pago del tributo prescriben a los cinco (5) años, computándose dicho plazo a partir del 1º de enero al año siguiente al vencimiento legal para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen. A ello debe agregarse la causal de suspensión de un año previsto en la ley 26.476, con lo cual el plazo de prescripción fenecerá el 31/12/2009.

Destacó, sin embargo, que de las constancias de autos surge que el contribuyente inició, con fecha 21 de marzo de 2003, una acción declarativa de certeza ante el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto, en la que solicitó se despejara la incertidumbre con relación a si se encontraba suspendida la prohibición de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación establecido en el Título VI de la ley del impuesto a las ganancias y, además, peticionó el dictado de "medida innovativa" mediante la cual se ordene a la AFIP - DGI se abstuviera de iniciar cualquier reclamo administrativo y/o judicial, derivado de la diferencia de liquidar el gravamen utilizando el mecanismo de reajuste hasta tanto recaiga resolución definitiva. Recordó que la pretensión cautelar fue otorgada en primera instancia. Asimismo, en cuanto a la acción impetrada, ésta fue acogida favorablemente por el juzgado de primera instancia. Decisión que fue revocada por la Cámara Federal de Córdoba. Finalmente, la Corte Suprema confirmó la sentencia del tribunal a quo, pronunciamiento que fue notificado el 15 de agosto de 2011. Entendió por ello que la cuestión controvertida versa sobre la aplicación a la especie del art. 3980 del Código Civil. Manifestó que el principio del agere non valenti non currit prescriptio encuentra su fundamento en que, en circunstancias particulares, exista un impedimento real para el ejercicio de la acción, en cuya virtud se le otorga al acreedor un término adicional para el ejercicio de la acción, escenario que debe ser ponderado por el juez. Señaló que la doctrina entiende que no se trata de un caso de suspensión de la prescripción, por cuanto ésta se produce ipso iure por una causa legal, cuya existencia el juez sólo se limita a comprobar, sino de una dispensa que el juez puede conceder en virtud de una imposibilidad grave de obrar. Este impedimento no detiene el curso de la prescripción cumplida, sólo extiende el plazo para interponer la acción por el término de tres meses. La imposibilidad de obrar puede ser anterior al nacimiento de la acción o sobreviniente, pero ella debe existir en el momento de vencerse el plazo, toda vez que la ley se refiere a la prescripción cumplida durante el impedimento. Remarcó que de las actuaciones de la causa surge que recién con fecha 03/02/2012 se dio inicio a la inspección, el 08/08/2013 se otorgó "vista" del expediente administrativo, de las impugnaciones y de los cargos formulados, y el acto apelado lleva fecha del 29/04/2014, lo que pone de manifiesto que el Fisco Nacional inició las acciones para determinar y exigir su crédito con posterioridad al plazo acordado en el art. 3980 del Código Civil, motivo por el cual se encontraba impedido de hacer valer la dispensa que el mismo otorga, máxime si se tiene en cuenta que el instituto de la dispensa es de carácter excepcional, de interpretación restrictiva, debe ser utilizado con prudencia por los jueces y constituye un plazo perentorio. III.- Que, disconforme, la demandada interpuso a fs. 68 recurso de apelación -fundado a fs. 72/75 vta., el que no fue contestado-. Se quejó de la prescripción decidida, por considerar que en caso como el de autos, en que se dictan en sede judicial medidas cautelares que ordenan al organismo recaudador abstenerse de proseguir con los procedimientos de fiscalización y determinación de los gravámenes, hasta tanto se resuelva la cuestión de fondo planteada en el marco de la acción declarativa de certeza, el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco queda suspendido por aplicación del principio consagrado en el art. 3980 del Código Civil. Agregó que el cumplimiento de una manda judicial resulta inexcusable, por lo que en tanto la medida cautelar se encuentre vigente y mantenga sus efectos, sólo corresponde su acatamiento. Es por ello que resulta improcedente continuar con el conteo del plazo de prescripción de las facultades del Fisco para actuar, ya que a quien se encuentra impedido de ejercer la acción para perseguir su crédito, no le puede correr el plazo en su contra. Concluyó, por lo tanto, que el plazo de prescripción del Fisco Nacional para ejercer las acciones tendientes a determinar y exigir el impuesto en cuestión comenzó a correr el 15/08/2011, fecha en que fue notificada la sentencia dictada por la Corte Suprema que puso fin a la cuestión litigiosa, por lo que,

al momento de dictarse la resolución impugnada, las facultades del organismo fiscal se encontraban vigentes. IV.- Que la solución a la que llegó el tribunal a quo con respecto de la procedencia de la excepción de prescripción opuesta por la parte actora es correcta, por los fundamentos y circunstancias que a continuación se pasan a exponer. V.- Que, preliminarmente, cabe señalar que no se encuentra controvertido en autos que el contribuyente inició el 21 de mayo de 2003 una acción declarativa de certeza, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el objeto de que se establezca: (i) si se encuentra suspendida la prohibición de aplicar el mecanismo de ajuste por inflación previsto en la ley del impuesto a las ganancias; (ii) en caso afirmativo, si esa prohibición vulnera derechos y garantías amparados en la constitución; (iii) en consecuencia, se declare la inconstitucionalidad del art. 39 de la ley 24.073 y de la Nota Externa 10/02, como así- también de toda otra norma que impida la aplicación del mecanismo de actualización; y (iv) que se ajusta a derecho que en la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002 los inventarios iniciales se computen a valores de mercado a la fecha del inventario final. Asimismo, solicitó que se dictara una medida innovativa mediante la cual se ordenara a la AFIP - DGI la suspensión de los efectos de los arts. 39 de la ley 24.073, 4º de la ley 25.561 y 5º del decreto 214/02, y, en su mérito, que se abstuviera de iniciar cualquier tipo de reclamo, administrativo y/o judicial, derivado de la diferencia que pueda surgir con relación al impuesto a las ganancias liquidado por el actor, hasta que recayera resolución definitiva en la presente causa (v. fs. 1/30 del Cuerpo de Antecedentes Jurídicos). El 15 de abril de 2003 el Juzgado Federal de Primera Instancia de Río Cuarto acogió la medida cautelar solicitada (v. fs. 55/61 del Cuerpo de Antecedentes Jurídicos). En lo atinente a la cuestión de fondo, mediante el pronunciamiento del 15 de diciembre de 2005, hizo lugar a la acción incoada, declaró la inconstitucionalidad de las normas impugnadas y, en consecuencia, admitió la aplicación del mecanismo de ajuste por inflación para determinar y liquidar el impuesto a las ganancias por el período fiscal 2002 (v. fs. 42/43 del Cuerpo de Antecedentes Jurídicos). Esa decisión fue revocada -en todas sus partes- el 4 de mayo de 2007 por la Sala "A" de la Cámara Federal de Córdoba (v. fs. 45/46 del Cuerpo de Antecedentes Jurídicos). Finalmente, la Corte Suprema confirmó esa sentencia, el 4 de agosto de 2011. Consideró que resultaba aplicable el criterio establecido en los precedentes "Santiago Dugan Trocelo" (Fallos: 328:2567) y "Candy" (Fallos: 332:1571) en cuanto al agravio dirigido a cuestionar la validez constitucional de los arts. 39 de la ley 24.073, 5º de la ley 25.561 y 5º del decreto 214/02 y demás normas reglamentarias. Asimismo, sostuvo que la prueba obrante en autos no permitía tener por configurado un supuesto de confiscatoriedad ya que no surgió de sus términos que la no aplicación del mecanismo de ajuste por inflación absorbiera una parte sustancial de la renta del accionante (v. fs. 49/50 del Cuerpo de Antecedentes Jurídicos). VI.- Que, en lo que al caso interesa, cabe indicar que de conformidad con lo dispuesto en el art. 57 de la ley 11.683 el plazo de prescripción de las facultades del Fisco Nacional para determinar el impuesto a las ganancias del ejercicio 2002, así- como la acción para exigir su pago, comenzó a correr el 1º de enero de 2004, es decir, el primer día del año siguiente al vencimiento del plazo legal para presentar la declaración jurada correspondiente, e ingresar el gravamen. Por otra parte, no se observa en el caso el acaecimiento de alguna de las causales, previstas en la ley de procedimiento fiscal, como suspensivas del plazo de prescripción de las facultades del organismo fiscal tendientes a determinar y exigir la obligación tributaria. VII.- Que, aclarado lo que antecede y acerca de los agravios ofrecidos por el Fisco Nacional, si bien es cierto que en virtud de la medida cautelar ordenada por el Juzgado Federal de Primera Instancia el organismo recaudador se vio imposibilitado de iniciar cualquier tipo de reclamo administrativo y/o judicial con relación a los conceptos del tributo que integran la cuestión de fondo, también es cierto que no es posible concluir, como aquél interpreta, que dicho impedimento sólo fue superado con la sentencia dictada por la Corte Suprema el 4 de agosto de 2011 que puso fin a la cuestión controvertida. En efecto, resulta de cardinal importancia señalar que las medidas cautelares tienen, ante todo, carácter provisional (Fallos: 327:5068). Es decir que subsistirán mientras duren las circunstancias que las determinaron, conforme con lo dispuesto en el art. 202 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Dado, pues, que las medidas cautelares constituyen un anticipo de la garantía jurisdiccional, y se hallan encaminadas a asegurar el resultado práctico de otro proceso, parece claro, que aquéllas caducan con motivo de la sentencia que, en ese proceso, desestima la pretensión deducida por quien las obtuvo (Lino Enrique Palacio, "Manual de Derecho Procesal Civil", Ed. Abeledo-Perrot, 18ª edición, Buenos Aires 2004, pág. 773). Por lo tanto, en atención de lo hasta aquí- expuesto, es dable inferir que con el dictado de la sentencia de fecha 4 de mayo de 2007 por parte de la Cámara Federal de Córdoba, que revocó el decisorio del juez a quo y, en consecuencia, rechazó la acción impetrada por la parte actora, desapareció todo obstáculo para que el Fisco Nacional ejerciera las facultades que la ley de procedimiento tributario le otorga a fin de determinar y exigir el pago de los impuestos regidos por esa ley. Es que no puede dudarse que con la resolución de la Cámara Federal, que concluyó que no le asistía derecho al contribuyente en cuanto a la pretensión de fondo incoada, la medida cautelar perdió eficacia al desaparecer el sustento que legitimaba su vigencia, la verosimilitud del derecho. VIII.- En tal línea de razonamiento, dado que las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos prescriben por el transcurso de cinco (5) años, en el caso de responsables inscriptos, y teniendo en cuenta la suspensión de un (1) año de ese lapso prevista en la ley 26.476, aquéllas habrían

prescripto el 31 de diciembre de 2009, por lo que al momento de emitir el acto determinativo impugnado, el 29 de abril de 2014, esas facultades se encontrarían fenecidas. Asimismo, a idéntico desenlace se arribaría de considerar que la resolución judicial que otorgó la medida cautelar -dictada el 15 de abril del 2003 y vigente hasta el 4 de mayo de 2007- operó como una causal suspensiva del plazo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar y exigir el gravamen. Por lo motivos expuestos, cabe concluir, en sentido similar a la solución dada por el Tribunal Fiscal de la Nación, que las facultades del Fisco Nacional para determinar y exigir el impuesto a las ganancias por el ejercicio 2002 se encontraban prescriptas al momento de emitirse la resolución aquí- impugnada. En virtud de ello, corresponde desestimar los agravios de la demandada y, en consecuencia, confirmar el pronunciamiento apelado. Sin costas, por no mediar actividad de la contraparte. ASI SE DECIDE. El Dr. Carlos Manuel Grecco integra esta sala en los términos de la acordada 16/2011 de esta cámara. Regístrese, notifíquese y, oportunamente, devuélvase.

Firmado por: Dr. GRECCO - Dra. DO PICO - Dr. FACIO -, JUECES DE CAMARA Firmado por: HERNAN E. GERDING,
SECRETARIO DE CAMARA 013047E