

2019

Impuesto a las Ganancias

Nuevo criterio de imputación de los ajustes fiscales

AUTOR: CDORA. DIAZ, FLORENCIA NATALIA
DIRECTOR DE TESIS: CDOR. DEL MORO, MARCELO
UNLP - ESPECIALIZACION EN TRIBUTACION – 5TA COHORTE

INDICE DE CONTENIDOS:

1- Introducción	3
2- Consideraciones preliminares	4
3- El concepto de exigibilidad	5
4- El método de lo devengado	7
5- Balance contable y Balance impositivo	9
6- Determinación de oficio	
6.1. Definición y marco normativo	12
6.2. Análisis y doctrina de la determinación de oficio	14
7- Concepto de ajuste fiscal para la Justicia	18
8- El caso del ajuste fiscal positivo	19
9- El antes de la modificación del Artículo 18. Análisis del fallo Scania Argentina SA	
9.1. La causa bajo análisis	20
9.2. El fallo del Tribunal Fiscal de la Nación	22
9.3. La posición de las otras Salas del Tribunal Fiscal	22
9.4. La sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones	23
9.5. La opinión de la Procuradora General de la Nación	23
9.6. La instancia final: la Corte Suprema de Justicia	24
9.7. Las actualizaciones e intereses	25
10- El después de la modificación del Artículo 18. Las modificaciones de la Ley 27.346	
10.1. Los cambios de la Ley 27.346	25
10.2. La nueva redacción del Artículo 18	29
10.3. Análisis desagregado del párrafo	29
10.4. El momento de la exigibilidad	31
10.5. Comparación de criterios	31
10.6. Casos de análisis práctico Persona Jurídica	33
10.7. Casos de análisis práctico Persona Humana	36

10.8. El caso puntual de la Moratoria de la Ley 27.260	41
11- Conclusiones	41
12- Bibliografía	43

1. INTRODUCCION

Mediante el presente trabajo integrador nos avocaremos al análisis intensivo del séptimo párrafo del Artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en pos de obtener conclusiones respecto del cambio de criterio en la imputación de los ajustes impositivos practicados por el fisco.

Cabe destacar que, durante el desarrollo del trabajo, definiremos qué debe entenderse por ajuste fiscal, tanto doctrinaria como judicialmente, y analizaremos pormenorizadamente casos de jurisprudencia vinculada al tema.

Se pondrá mayor énfasis en el análisis en la controversia planteada cuando se interpone un recurso judicial contra la determinativa de oficio llevada adelante por el fisco, donde el contribuyente no comparte las cuestiones de fondo del ajuste efectuado.

En tal sentido, y previo a la modificación introducida por la Ley 27.346 B.O. 27/12/2016, el Artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su párrafo séptimo establecía que las diferencias de impuestos provenientes de ajustes practicados en determinaciones de oficio de AFIP, debían imputarse en el balance impositivo en que se determinasen o pagasen, según el método utilizado por el contribuyente para la imputación de gastos (devengado o percibido).

Vinculado con ello, fue la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo Scania Argentina SA el 08/06/2010, la que generó la doctrina de la deducción como gasto del ajuste en el momento de la simple determinación fiscal, sin tecnicismos ni condiciones, señalando lo que en definitiva legislaba el propio el Artículo 18 de la Ley de Ganancias respecto al concepto bajo análisis.

Ahora bien, como mencionamos al principio, es la Ley 27.346 la que incorpora un cambio legislativo, con un notorio y marcado alejamiento de la doctrina sentada por el fallo antes citado. *La nueva redacción del séptimo párrafo establece como momento de la deducción de los ajustes fiscales el de su exigibilidad*, postergando su deducibilidad

en la declaración jurada del contribuyente hasta el momento que exista sentencia judicial, al menos de primera instancia.

2. CONSIDERACIONES PRELIMINARES

El Artículo 17 de la ley del tributo estipula que, para establecer la ganancia neta, se le restarán a la ganancia bruta todos los gastos necesarios para su obtención, o en su caso para mantener o conservar la fuente generadora, en la medida en que dicha deducción se encuentre admitida por la ley.

A su vez, el Artículo 80 de la ley conforma el principio general de deducibilidad de los gastos, admitiendo los mismos siempre que se efectúen con el objeto de obtener, mantener y conservar las ganancias gravadas y no gravadas generadas por las distintas fuentes productoras. En el mismo orden, se deben tomar en cuenta las limitaciones al cómputo de gastos establecidas a lo largo de la ley del impuesto.

Ahora bien, focalizando en la deducibilidad de impuestos, el Artículo 82 inciso a) dispone que de las ganancias de las diferentes categorías es posible deducir los impuestos y tasas que recaen sobre los bienes que produzcan dichas ganancias, con las limitaciones establecidas en la ley. En el Artículo 88 inciso d) se prohíbe la deducción del propio Impuesto a las Ganancias, así como también de cualquier impuesto sobre terrenos baldíos y campos inexplorados.

No sucede lo mismo con los intereses resarcitorios de deudas impositivas, los cuales se consideran una deducción admitida según el Artículo 81 inciso a) de la norma bajo análisis. Sin embargo, los intereses de tipo punitivo y las multas, no es posible computarlos como deducción según lo establecido en el Artículo 145 del Decreto Reglamentario de la Ley.

Los impuestos, al igual que cualquier otro gasto, deben deducirse en el periodo fiscal en que se hayan devengado o pagado, de acuerdo con el criterio de imputación del

ingreso con el cual se encuentra relacionado. El antiguo Artículo 18 era claro al respecto al mencionar que *“las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicaran correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen”*. Debe entenderse que el devengamiento se produce aun cuando, perfeccionado el hecho imponible, la declaración jurada no se encuentre presentada.

La situación que generó controversias está vinculada al momento que habilita la deducibilidad de las diferencias provenientes de ajustes fiscales.

3. EL CONCEPTO DE EXIGIBILIDAD

Según el diccionario de la Real Academia Española, el adjetivo exigible se encuentra vinculado a aquello que puede o debe exigirse. Esto último advierte tres acepciones¹, a saber:

1. Pedir imperiosamente algo a lo que se tiene derecho.
2. Dicho de una cosa: Pedir, por su naturaleza o circunstancia, algún requisito necesario. *La situación exige una intervención urgente.*
3. Cobrar, percibir por autoridad pública dinero u otra cosa. *Exigir los tributos, las rentas.*

Para el Derecho Tributario argentino, y en base a la norma madre de toda la estructura legislativa de nuestro país que es la Constitución Nacional, el principio de legalidad tributaria es fundamental para entender el concepto de la exigibilidad. Dicho principio, limitador de la potestad tributaria, implica que para que un tributo sea exigible por parte del Fisco primero debe existir una ley que así lo prescriba. Esto implica la imposibilidad que se creen impuestos sin una ley a tal efecto, como también

¹ www.dle.rae.es

exenciones, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado.

El principio de legalidad está consagrado en diversas disposiciones de nuestra Constitución Nacional.

El artículo 17° establece que sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4°, sentando que los tributos deben ser creados por ley formal. Por otro lado, el artículo 52° establece que es la Cámara de Diputados a quien le compete exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones.

Este principio, también llamado “de reserva”, lo encontramos además en el art. 19°, en cuanto dispone que nadie está obligado a hacer lo que la ley no mande ni privado a hacer lo que la ley no prohíba.

Por último, el art. 75° al referirse a las atribuciones conferidas al Congreso de la Nación dispone que es competencia de éste establecer los derechos de importación y exportación (inc. 1°), imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias, y contribuciones directas por tiempo determinado, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan (inc. 2°). Las limitaciones mencionadas para establecer las contribuciones directas, tienen fundamento en que éstas le competen en principio y en carácter permanente a las provincias.

Continuando el análisis, no solo podemos decir que debe existir un marco normativo para el tributo, sino que también deben cumplirse en la realidad fáctica los presupuestos que dan origen al hecho imponible allí legislado. Dicho cumplimiento enmarca la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo (Estado) y el pasivo (contribuyente), la cual es una relación de derecho y no de poder, ya que es el contribuyente quien tiene el derecho subjetivo de no ser obligado a prestar sino en el tiempo, en la medida y en el cuanto se verifique el presupuesto que la ley determina y que sea atribuible a él según los criterios de atribución igualmente sentados en la norma.²

² Jarach, Dino – “El hecho imponible. Teoría General del Derecho Sustantivo” Ed. Abeledo Perrot, 3° edición, 1982, Páginas 30 - 36

A propósito de lo antedicho, son cuatro los aspectos básicos que deben cumplirse para que una situación de hecho quede configurada tributariamente como un hecho imponible: aspecto objetivo (qué), subjetivo (quién), temporal (cuándo) y espacial (dónde). Todos ellos enunciados y tipificados específicamente por la ley del tributo del que estemos hablando.

Cabe mencionar que para que se efectivice eficientemente la obligación de dar, obligación tributaria, es necesario que el Estado conozca la riqueza de los particulares como expresión de su capacidad contributiva, y a su vez es obligación de los sujetos pasivos (o incluso de terceros agentes) el proveer esa información al Fisco a través del cumplimiento de ciertos deberes formales, generalmente obligación de hacer. Mientras que la obligación de pagar el impuesto se constituye como un deber material, la obligación de suministrar información al Estado constituye un deber formal.³

4. EL METODO DE LO DEVENGADO

El texto de la Ley de Impuesto a las Ganancias en su Artículo 18 incorpora la expresión “devengado” para referirse por ejemplo a la imputación de las ganancias a un determinado periodo fiscal. Sin embargo, la norma legal no define específicamente este concepto, lo cual trae aparejados algunos problemas de interpretación y un amplio análisis del mismo por parte de la doctrina especializada.

A modo de inicio y recurriendo al Diccionario de la Real Academia Española, devengar quiere decir adquirir derecho de alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título. Nótese que se deja de lado la exigibilidad del monto, ya que lo primero no implica necesariamente lo segundo. Lo que se requiere primordialmente es que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del rédito o ganancia.⁴

³ García Vizcaino, Catalina – “Derecho Tributario. Tomo II. Parte General” Ed. Depalma, 1997, Páginas 1 - 2

⁴ www.dle.rae.es

Doctrinariamente, podemos citar la definición de Enrique Scalone volcada en su artículo “El concepto de “gasto devengado” en el Impuesto a las Ganancias”, quien sostiene que *“un gasto es devengado cuando se verifican respecto del sujeto relaciones jurídicas con terceros o afectaciones de su patrimonio -por causas intrínsecas o extrínsecas al mismo- que generan un detrimento del valor de este último”*.⁵

Según Enrique Reig en su libro “Impuesto a las Ganancias”⁶, un rédito o gasto es atribuible conforme al criterio de lo “devengado” a un periodo base (ejercicio comercial o año calendario según el caso) cuando se verifiquen los siguientes requisitos:

- a. Producción del hecho sustancial o generador: es necesario que se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que lo generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición.
- b. Existencia de un derecho cierto: deben existir parámetros objetivos y seguridad en la concreción del ingreso o erogación; es decir debe tratarse de un derecho cierto no sujeto a condición que pueda tornarlo inexistente, por cuanto dicha condición no se haya cumplido, no existirá derecho cierto por una suma determinada.
- c. No requiere actual exigibilidad ni definición de término preciso para el pago: se destaca un pronunciamiento del Fisco, Dictamen (DATyJ) 47/1976, en el que se expide sobre el particular diciendo que debe entenderse por devengado la existencia de un derecho a percibir un importe, admitiendo que ello no implica necesariamente su exigibilidad actual. Una mera expectativa de deudas impagas se considerará perdida recién en el caso de concretarse, dado que recién en ese momento se genera la obligación respectiva ya que existe una obligación de pago cierto y determinado.

Adolfo Atchabahian y Carlos Raimondi en su Libro “El Impuesto a las Ganancias”⁷ señalan que el criterio del devengado está basado en 3 principios fundamentales: de causalidad (existencia de causa eficiente para la imputación), de correlación (entre la

⁵ Scalone, Enrique - “El concepto de “gasto devengado” en el Impuesto a las Ganancias”, Octubre 2006, Página 2285

⁶ Reig, Enrique - “Impuesto a las Ganancias” Editorial Errepar, 12° edición, 2012

⁷ Atchabahian Adolfo y Raimondi Carlos - “El impuesto a las ganancias” Editorial La Ley, 4° edición, 2007

imputación de las ganancias y los gastos), y de evaluación (si al final de un ejercicio se ignora el monto exacto es menester estimarlo adecuadamente).

Jurisprudencialmente, en la causa “Laboratorios Motter SRL”⁸, el Tribunal Fiscal de la Nación sentó el concepto del criterio analizado diciendo que lo devengado implica que los resultados, ya sean ingresos o gastos, deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada considerando la legislación o prácticas comerciales y la ponderación fundada de los riesgos inherentes. Así resulta que una renta es atribuible conforme al criterio de lo devengado cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y seguridad en la concreción del ingreso.

En concordancia con lo expuesto por los citados autores precedentemente, el Tribunal Fiscal recepta la idea de que un gasto no puede quedar supeditado a una condición resolutoria puesto que, antes de ella, el gasto existió, se verifico y se dio el grado de causalidad necesario para considerarlo devengado.

5. BALANCE CONTABLE Y BALANCE IMPOSITIVO

Así como en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta⁹, existe una diferencia entre el Balance Contable y lo que llamamos el Balance Impositivo, a pesar de que el conjunto de Estados Contables emitidos por un ente sea formalmente uno solo.

En el Impuesto a las Ganancias, al referirnos al término Balance Impositivo, nos estamos refiriendo a una parte de los Estados Contables como lo es el Estado de

⁸ Fallo “Laboratorios Motter SRL” – TFN Sala A – 28/11/2000

⁹ Gravamen derogado a partir de los ejercicios comerciales iniciados el 01/01/2019 según Artículo 76 de la Ley 27.260 (empresas no Pymes). Para las empresas consideradas Pyme, el gravamen ya se había derogado previamente en los términos del Título II de la Ley 27.264. Solo se incluye la referencia a este impuesto con fines explicativos.

Resultados. En cambio, en el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta¹⁰ cuando nos referimos al Balance Impositivo lo hacemos considerando únicamente el estado de situación patrimonial. Tal como señaló Reig, *“En ambos casos, el término balance impositivo no tiene expresión formal concreta, ya que puede presentarse en diversas formas”*.¹¹

Evidentemente, la existencia de un Balance Contable distinto del Balance Impositivo tiene su origen en los objetivos que persiguen cada uno de ellos. En tanto que el primero tiene como finalidad exponer la situación patrimonial de la sociedad y reflejar en un cuadro de resultados las modificaciones que se han producido en el patrimonio como consecuencia de los actos de gestión económica, el Balance Impositivo, a pedido del legislador, tiene como fin principal determinar la renta sujeta al impuesto a las ganancias.

Coincidimos con el Dr. Reig¹² cuando al manifestar su discordancia con la sentencia del Tribunal Fiscal de la Nación en el fallo “D Accord”¹³, sostuvo que no es requisito necesario para el reconocimiento de los ajustes impositivos en la liquidación del tributo que estén registrados contablemente, aunque sí reconoce que resulta aconsejable tal situación.

La misma Sala A del Tribunal Fiscal en un aparente cambio de criterio revierte su postura en la causa Compañía Argentina de Refrescos SA al considerar que el tratamiento fiscal es independiente del tratamiento contable, amén de que éste último sea el punto de partida de aquel.

Resulta esclarecedor el criterio sostenido por el Tribunal Fiscal de la Nación en la causa Maríncola Jorge¹⁴, al reconocer que desde *“...la óptica de la normativa del impuesto a las ganancias, existe una sensible diferencia entre el "balance comercial" y el "balance*

¹⁰ Gravamen derogado a partir de los ejercicios comerciales iniciados el 01/01/2019 según Artículo 76 de la Ley 27.260 (empresas no Pymes). Para las empresas consideradas Pyme, el gravamen ya se había derogado previamente en los términos del Título II de la Ley 27.264. Solo se incluye la referencia a este impuesto con fines explicativos.

¹¹ Reig, Enrique - "Impuesto a las Ganancias" Editorial Errepar, 8ª edición, Abril de 1991, Páginas 312 y 313

¹² Reig, Enrique - "Impuesto a las Ganancias", Edición Macchi, 10ª edición – Página 329

¹³ Fallo “Industrias Plásticas D’Accord SRL” – TFN Sala A – 17/12/1997

¹⁴ Fallo “Maríncola Jorge” – TFN Sala D – 14/12/2000

impositivo...”, y luego aclara que esto es así porque “...la ley ordena una serie de ajustes que deben efectuarse en el primero para conformarlo al presupuesto que el legislador ha tenido en cuenta para establecer el tributo...”, restándole importancia al criterio contable escogido para registrar los gastos al expresar que “...carece de relevancia el hecho de que el balance de la sociedad se haya confeccionado de acuerdo a las normas contable emanadas de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (Resoluciones Técnicas 8 y 10)...”.

En el mismo sentido podemos referenciar la causa Cerámica Bolla SA¹⁵, en la cual la Cámara rechazó el criterio de la no deducibilidad del gasto no registrado, sentando la doctrina de que los gastos son deducibles a partir de su devengamiento, independientemente de que estén o no contabilizados y de que estén o no determinados por el organismo fiscal.

En conclusión, existen dos requisitos fundamentales que hacen a la deducibilidad de una partida y que marcan una clara distinción entre el “Balance Contable” y el “Balance Impositivo”, que son:

- a) que el gasto esté devengado – independientemente de que se encuentre o no contabilizado – y,
- b) que la deducibilidad del mismo esté contemplada en la norma legal aplicable.

Esta situación tiene un reconocimiento expreso por parte del Grupo de Enlace de la AFIP que se manifestó en el sentido de que en caso de discordancia entre el criterio contable y el impositivo respecto de la deducibilidad de un gasto, prevalece el criterio tributario a los fines de la liquidación del impuesto a las ganancias¹⁶.

¹⁵ Fallo “Cerámica Bolla SA” – CNFCA Sala IV – 05/07/2000

¹⁶ Grupo de Enlace AFIP-CONSEJO – Acta del 22/06/2005

6. DETERMINACION DE OFICIO

6.1. DEFINICION Y MARCO NORMATIVO

En el sistema tributario argentino, la norma general es la de la auto determinación, por parte del sujeto pasivo, de la obligación tributaria. En los casos en que éste no presente la declaración jurada a la que está obligado, o cuando la misma resulte impugnada, entre algunos otros supuestos, es el propio Fisco Nacional el que en forma subsidiaria y a su vez imperativa, deberá proceder a determinar de oficio la obligación del responsable.

Por “determinación” se entiende el acto o conjunto de ellos emanados por la Administración, los particulares, o ambos coordinadamente, cuyo objetivo es el de establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación. Es decir que en el proceso de determinación de oficio, el Fisco, con mayor o menor colaboración por parte del contribuyente, intenta subsanar una situación en la cual en primera instancia verifica la efectiva ocurrencia de un hecho imponible, para luego efectuar los cálculos liquidatarios de la materia imponible involucrada.

Para llevar a cabo la labor de la que se habla, el Fisco puede basarse en datos ciertos, suministrados por responsables por deuda propia o ajena o terceros, mediante acción directa, es decir realizando la tarea de relevamiento de información que hubiera debido llevar a cabo el sujeto al presentar su declaración jurada. Esta es la regla general del procedimiento. Pero cuando la misma sea imposible de llevar a la práctica, la modalidad a utilizar será sobre base presunta. Esto último implica la realización de estimaciones frente a la manifiesta imposibilidad de ir por el camino de la regla general. Concluyentemente, no hay una posibilidad de optar por una u otra metodología, sino que es primordial utilizar el mecanismo de base cierta, y frente a su impracticabilidad se podrá recurrir al método sobre base presunta.

El marco normativo de la determinación de oficio esta dado por la Ley 11.683, Ley de Procedimiento Tributario, publicada en el Boletín Oficial el 20 de Julio de 1998, en sus artículos 16 a 19. Específicamente el artículo 17 es el que regla el procedimiento paso a paso. Acompañan a su vez los artículos vinculados de su Decreto Reglamentario que es el 1397/1979 y sus modificatorias. Las tres etapas fundamentales de la determinación son: 1) la vista, 2) la prueba, 3) la resolución determinativa.

Antes de vincular el concepto de la determinación de oficio con el séptimo párrafo del Artículo 18 de la Ley de Ganancias, objeto de nuestro análisis, es importante efectuar un análisis de la diferencia que existe entre aquella y una declaración jurada rectificativa. Mientras que la primera es llevada a cabo por el organismo recaudador en base a sus facultades inherentes, la segunda es parte del concepto volcado al inicio, referido a la “autoliquidación”. En una declaración jurada rectificativa es el propio contribuyente quien, por haber detectado un error en la liquidación practicada previamente, decide generar una nueva modificando la información ingresada con anterioridad para reflejar su verdadera situación frente al tributo.

Siguiendo este razonamiento, existe la posibilidad de que el Fisco inicie un proceso de determinación de oficio no solo sobre una declaración jurada original, sino también sobre una rectificativa. Incluso partiendo de una declaración rectificada, el Fisco podría transitar el camino de la determinación sobre base cierta o presunta, si el primero no fuera viable.

Ahora bien, nos resta señalar que, la salvedad creada por la redacción del Artículo 18 de la Ley de Ganancias en su párrafo séptimo con respecto a los ajustes originados en determinaciones de oficio (y sus respectivos intereses), es de aplicación exclusiva a aquellas determinaciones efectuadas por el Ente Recaudador y no para los ajustes referidos a periodos anteriores que practique el contribuyente *per se*, los que se canalizan por medio de declaraciones juradas rectificativas.

6.2. ANALISIS Y DOCTRINA DE LA DETERMINACION DE OFICIO

En este punto tenemos la intención de desarrollar algunas cuestiones vinculadas a un análisis más profundo de la determinación de oficio, por ejemplo en cuanto al valor y carácter que reviste la misma, las facultades del Fisco respecto al método de base presunta, y a las definiciones elaboradas por quienes consideramos autores destacados en la materia.

En el mismo sentido de lo explicado en el acápite anterior, la determinación de oficio consiste en un procedimiento administrativo reglado -no discrecional-, que tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso, por el cual se establece, ante la configuración de hechos impositivos, la medida de la materia imponible o, en su caso, del quebranto impositivo; y se liquida o cuantifica el gravamen correspondiente.

En cuanto a las teorías respecto al valor de una determinación, podemos decir que la misma reviste carácter declarativo de la obligación tributaria. Esto es así debido a que a partir del acaecimiento del hecho generador de la obligación tributaria -también denominado hecho imponible- la misma ya existe, independientemente del momento de liquidación del tributo. Lo contrario significaría que la determinación fuera de carácter constitutivo, lo cual implica que para que se configure una obligación tributaria no basta con la sola materialización del hecho imponible, sino que también es necesaria su determinación para perfeccionar su existencia. Esta segunda teoría cobra sentido para autores italianos como Ingrosso, Allorio, Griziotti y Berliani, país en el que tiene lugar el *accertamento* (el Fisco está obligado a liquidar los importes a pagar por los contribuyentes).

En cuanto al carácter a atribuirles a las determinaciones de oficio, podemos indagar sobre si el mismo es de tipo administrativo o jurisdiccional. El primero de ellos es el criterio general donde encuadra cualquier tipo de determinación de oficio ya que es el propio organismo recaudador quien la formula *inaudita parte* sin permitirle al contribuyente alegato alguno sobre la misma. El clásico ejemplo es el de la liquidación de los impuestos inmobiliarios. En cambio el carácter jurisdiccional, asociado específicamente a la determinación de oficio de la Ley 11.683 y el cual compartimos,

implica la capacidad de producir “cosa juzgada” puesto que interviene un funcionario público (juez administrativo) que dirime el conflicto y la controversia en base a la normativa tributaria vigente para el caso. Concretamente, en el proceso de determinación de oficio el juez homologa dicha determinación dándole el carácter jurisdiccional. No todos los autores coinciden con el criterio volcado, Villegas es su principal opositor.¹⁷

Podemos encontrar dos modalidades de determinación de oficio: sobre base cierta y sobre base presunta. La primera se realiza sobre datos ciertos suministrados por los responsables por deuda propia o ajena o terceros, mediante acción directa del Fisco, que realiza la tarea que debió efectuar el sujeto de haber presentado su declaración jurada correctamente. Esta modalidad es la regla general; sólo cuando ella sea imposible de realizar se podrá recurrir a la segunda.

La determinación sobre base presunta es, por lo tanto, subsidiaria frente a la manifiesta imposibilidad de reconstruir la situación tributaria del contribuyente. Se realiza a través del empleo de presunciones, de hechos y circunstancias conocidas vinculadas con el hecho imponible que posibilitan en casos particulares inducir la existencia y medida del mismo a través de una operación lógica. Es por eso que a veces se alude a ella como "estimación" de oficio.

Con la inserción de tales presunciones e indicios en la materia, surgió en el pasado la controversia doctrinaria entre quienes se manifestaban conforme con tal atribución de facultades, y quienes les atribuía un papel contaminador de las bases imponibles. Consideramos que este debate se encuentra agotado, al menos desde el punto de vista práctico, ya que la jurisprudencia ha ido admitiendo la estimación sobre base presunta, enmarcando sus usos en los principios constitucionales que rigen la materia y señalando los supuestos que habilitan su utilización.

Así en Argentina, se entiende que habilita la estimación sobre base presunta la falta de contabilidad, cuando el afectado es comerciante y realiza negocios en gran escala, o cuando la contabilidad es deficiente y merece reparos de orden técnico, máxime

¹⁷ Villegas, Héctor - “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” Ed. Depalma, 1995, Páginas 355 a 357

cuando las anotaciones en libros contables no dispensan de otros elementos de prueba. Asimismo, procede la estimación si se lleva un doble juego de contabilidad y las comprobaciones demuestran cifras que se han ocultado en la declaración jurada y surgen de documentación reservada, y cuando no se puede determinar en forma clara y fehaciente la materia imponible.

De una u otra manera, la determinación genera un estado de certeza sobre la existencia y el alcance de la obligación tributaria preexistente. Ratifica que efectivamente se produjo el hecho imponible, que no se produjeron hipótesis neutralizantes (como exenciones o beneficios impositivos), cual es la medida de la deuda, que la misma no se extinguió, entre otros aspectos.

Diferentes autores especializados en el análisis de normativa y jurisprudencia tributaria han esbozado sus propias definiciones con respecto a la determinación de oficio, como por ejemplo:

- Giuliani Fonrouge conceptualiza a la determinación como "el acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación", considerando asimismo que es el procedimiento a través del cual la situación contemplada por la ley se materializa y exterioriza en un caso en concreto¹⁸.
- Villegas, por su parte, afirma que la determinación tributaria es el "acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria (*an debeat*); en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al Fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda (*quantum debeat*)"¹⁹.
- A su vez Dino Jarach afirma que "el acto de determinación es un acto de la Administración Fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo la existencia de un hecho imponible en sus

¹⁸ Giuliani Fonrouge Carlos - "Derecho Financiero", Edición De Palma, 2004, Página 428

¹⁹ Villegas Héctor - "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" Edición De Palma, 1995, Páginas 329 a 332

diferentes aspectos, o sea, elementos objetivos, atribución subjetiva, vinculación con el poder fiscal, aspectos temporal y cuantitativo y finalmente, pronunciamiento de la autoridad competente que intima el pago de la obligación tributaria que nace en virtud de la ley y por las circunstancias fácticas indicadas²⁰.

En líneas generales, la "determinación de oficio" es un procedimiento administrativo determinativo de la materia imponible o del quebranto impositivo, según el caso, y liquidatorio del tributo correspondiente, realizado de oficio por el ente de fiscalización mediante un procedimiento que tiende a salvaguardar la garantía del debido proceso adjetivo. Generalmente es subsidiaria de la declaración jurada que debe presentar el responsable, habida cuenta de que procederá sólo ante la ausencia o impugnación de la aludida declaración, o cuando se quiera efectivizar la responsabilidad solidaria de los responsables por deuda ajena, conforme a lo prescripto por el artículo 8, ley de procedimiento tributario.

Cabe señalar que todas las valoraciones y apreciaciones, tanto cualitativas como cuantitativas, que se llevan a cabo en un proceso de determinación de oficio respecto de la obligación tributaria, tienen en cuenta el momento en se configuro el hecho imponible generador de la misma, y no son los del momento de la determinación.

Asimismo, haremos una diferenciación entre los conceptos de determinación y liquidación. Como lo sostiene Dino Jarach, la determinación de oficio "ha de consistir en la comprobación de los hechos pertinentes y de las normas jurídicas aplicables, como también del monto imponible resultante de la aplicación de las normas y pautas legales de valoración, aun cuando se omitan las operaciones finales del cálculo del gravamen adeudado"²¹. En el mismo sentido, el artículo 16 de la Ley 11.683 expresa que cuando no se hayan presentado declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas, la Administración Federal de Ingresos Públicos procederá a determinar de oficio la materia imponible y a liquidar el gravamen correspondiente. Como consecuencia de lo expuesto, podemos decir que la determinación conlleva todo el

²⁰ Jarach Dino - "Finanzas Publicas y Derecho Tributario" Edición Cangallo, 1983, Páginas 433 a 436

²¹ Jarach Dino - "Finanzas Publicas y Derecho Tributario" Edición Cangallo, 1983, Páginas 433 a 436

trabajo de formación de la base imponible, sobre la que luego se va a liquidar efectivamente el impuesto.

Para concluir si hay deuda tributaria, así como su importe, habrá que realizar una serie de operaciones liquidatorias, muchas veces complejas, que conlleven a verificar si se produjo o no alguna causal extintiva de la obligación tributaria (pago, compensación) o de la acción para exigir su pago (caducidad, prescripción).

No podemos dejar de mencionar el concepto de “ajuste conformado” volcado expresamente por la Ley 26.044²². El mismo hace referencia a la posibilidad que tienen los contribuyentes de conformar los cargos efectuados por una inspección durante el curso de la verificación, presentando la correspondiente declaración jurada rectificativa. En definitiva, se trata de una rectificativa a instancias de una inspección.

7. CONCEPTO DE AJUSTE FISCAL PARA LA JUSTICIA

No cabe llamar ajuste a una rectificación que, como toda otra declaración jurada, “está sujeta a verificación administrativa” (según el Artículo 21 de la Ley de Procedimiento Tributario N°11.683). Por lo que corresponde reservarse tal vocablo a aquellos casos en que existiera una determinación de oficio por parte del fisco.

En otras palabras, una diferencia proveniente de un ajuste fiscal presupone una determinación de oficio, un accionar de la Administración frente al contribuyente y no la simple acción espontánea de éste al rectificar sus declaraciones juradas originales. Lo contrario implicaría, como lo señala la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo Instituto Mixto de Inversiones Mobiliarias de fecha 19/11/1974 y también rememorado en gran cantidad de otros fallos, “asignarle carácter constitutivo a la determinación impositiva, olvidando que ello es únicamente atribuible al hecho

²² Ley 26044 es modificatoria de la Ley 11683 – BO 05/07/2005

imponible o generador de la obligación tributaria y no al acto de su determinación, de indudable naturaleza declarativa”.

Como se señaló en el fallo Antares SA, TFN Sala B, de fecha 21/09/1992, para el contribuyente que utiliza el sistema de lo devengado, 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 serán de los créditos efectivamente cobrados, para quien utiliza el sistema de los percibido. De ahí que, para los contribuyentes que siguen el método de lo devengado, resulta indiferente que el pago se haya efectuado o no, a los efectos de su deducción en el balance impositivo, basta con que lo deban.

En el mismo sentido abundó la Sala A del Tribunal Fiscal en el fallo Asociados Internacionales SA de fecha 05/11/2001, respecto al concepto de renta. Sentenció que una renta es atribuible conforme al criterio de lo devengado cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición; siempre que se trate de un derecho cierto no sujeto a condición que pueda tornarlo carente de virtualidad.

Ampliando lo dicho por el TFN, podemos señalar que el momento de devengamiento del ajuste fiscal tiene lugar con la mera notificación de la determinación de oficio. Aun cuando la procedencia del acto administrativo se encuentre sujeta a condición por haberse interpuesto un recurso en la Justicia, los ajustes deben ser considerados tanto contable como tributariamente, por tratarse de una contingencia cierta y conocida.

8. EL CASO DEL AJUSTE FISCAL POSITIVO

Llamaremos ajuste fiscal positivo a aquel que surge de una determinación de oficio pero que no aumenta la obligación fiscal del contribuyente, sino que la reduce. Es decir, lo que también se denomina un ajuste “en menos”.

A pesar de no ser de amplia cotidianeidad, esta situación se planteó para la empresa Industrias Kaiser Argentina SA en el año 1971, y fue tratada por la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación. El fallo en cuestión versaba sobre la reciprocidad y la posibilidad de deducción mutua que existía entre el Impuesto a los Réditos y el gravamen a la Transmisión Gratuita de Bienes, lo cual generaba, a raíz de una determinación de oficio, un ajuste positivo para el contribuyente. Para el Tribunal, la interpretación de la letra de la ley no implicaba una discriminación entre un ajuste a favor del fisco o en su contra. Las diferencias de impuestos deben computarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen, fueran “en más” o “en menos”. Además, agregó que la norma legal no debe ser aplicada restrictivamente a aquellos casos en que de la determinación surge una diferencia a favor del Ente Recaudador, sino también a la inversa.

9. EL ANTES DE LA MODIFICACION DEL ARTICULO 18. ANALISIS DEL FALLO SCANIA ARGENTINA SA

9.1. LA CAUSA BAJO ANALISIS

La determinación de oficio practicada a la empresa Scania Argentina SA reconoce su origen en la impugnación de las deducciones que efectuare al liquidar el Impuesto a las Ganancias de los periodos 1993 a 1995. Estas deducciones computadas por la empresa tuvieron lugar por otras cuatro determinaciones de oficio vinculadas con el Impuesto al Valor Agregado de los periodos comprendidos entre diciembre de 1986 y agosto de 1991.

Es decir que existieron cuatro determinaciones de oficio de IVA, las cuales dieron lugar a cuatro causas recurridas frente al Tribunal Fiscal de la Nación. En todas ellas se debatió la misma cuestión de derecho.

El Tribunal Fiscal se pronunció en la primera de las causas confirmando la determinación fiscal. Posteriormente la Cámara Nacional de Apelaciones revocó la sentencia del Tribunal, poniendo fin a la controversia la Corte Suprema de Justicia en diciembre de 1996, mediante un fallo favorable a la posición de la empresa²³. Por este motivo el Ente Recaudador se allanó en las restantes causas.

Como el pronunciamiento del Tribunal, desfavorable para el contribuyente, fue dictado en junio de 1993, en el periodo fiscal de ese mismo año la empresa detrajo de sus utilidades las sumas reclamadas, pero no solo las relacionadas con los periodos involucrados en el fallo del Tribunal Fiscal, sino también las relativas a los periodos comprendidos en las otras tres determinaciones, que también habían sido apeladas pero aún no tenían sentencia.

Consecuentemente, la cuestión central no giraba en torno a la procedencia de la deducción, sino al momento u oportunidad del cómputo como gasto deducible de las tres determinaciones de oficio notificadas, recurridas, pero sin sentencia del Tribunal Fiscal respecto a ellas.

El argumento del fisco se basaba en que una determinación de oficio solo resulta devengada, y por ende deducible, a partir del momento en que se generan las circunstancias en las cuales el Ente Recaudador tiene derecho a su cobro. En otras palabras, cuando la misma se torna exigible por el organismo. No compartía el criterio del contribuyente de extender el alcance del único fallo pronunciado a las otras tres determinaciones recurridas, y que aún no tenían un veredicto.

La cuestión no solo se quedó en los ajustes de las determinaciones de oficio, sino que también abarcó las actualizaciones y los intereses devengados, por entender que tampoco estos revestían la condición de exigibilidad.

²³ Fallo "Scania Argentina SA" – TFN Sala D – 20/08/2004
Fallo "Scania Argentina SA" – CNFCA Sala II – 19/10/2006
Fallo "Scania Argentina SA" – CSJN – 08/06/2010

9.2. EL FALLO DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

El día 20/08/2004 la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación se pronunció en los autos bajo análisis revocando la determinación de oficio practicada por el fisco, por entender que el Artículo 18 de la ley del tributo no contemplaba excepciones ni matices cuando disponía que las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarían en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en el que se determinasen (para los sujetos empresa).

El Tribunal consideró que no era necesario su pronunciamiento para computar la deducción del ajuste. Es decir que la imputación de las determinaciones de oficio de IVA practicadas, fue bien efectuada al atribuirse al ejercicio en que fueron devengadas, o sea aquel en que le fueron notificadas las resoluciones al contribuyente.

9.3. LA POSICION DE OTRAS SALAS DEL TRIBUNAL FISCAL

El pronunciamiento de la Sala D no ha sido compartido por las demás Salas del Tribunal Fiscal de la Nación. La Sala A en el fallo Playas Subterráneas SA entendió que la diferencia de impuestos producto de una resolución determinativa de oficio que aumentaba la carga fiscal de un tributo local, se debe imputar al año en que quede firme la determinación²⁴.

Siguiendo el mismo criterio, en el fallo Reprtrac SA de fecha 04/11/1969, el Tribunal concluyó que los ajustes de impuestos deben reflejarse en el balance fiscal cuando los mismos se encuentren firmes, sin instancia de apelación posible.

Por otra parte, la Sala B hizo su propia interpretación de la norma legal en el fallo Suple Servicio Empresario²⁵. Textualmente señaló que “cuando la ley se refiere a

²⁴ Fallo “Playas Subterráneas SA” – TFN Sala A – 30/04/2007

²⁵ Fallo “Suple Servicios Empresarios SA” – TFN Sala B – 16/12/2005

“determinación”, cabe interpretar determinación confirmada por el Tribunal Fiscal, pues el sistema garantiza, al menos parcialmente, que una vez que se imputa el resultado del ajuste la situación declarativa del contribuyente ya consolidada posee menores chances de modificarse o alterarse”.

Vale mencionar también que una parte de los autores y la doctrina se inclina más hacia la jurisprudencia del fallo Reprac SA, pues consideran que solo se puede deducir el ajuste de impuestos cuando éste sea irreversible, es decir, una vez terminado el litigio.

9.4. LA SENTENCIA DE LA CAMARA NACIONAL DE APELACIONES

El día 19/10/2006 la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo ratificó el criterio del Tribunal Fiscal. La Alzada hizo hincapié en la aplicación estricta de la letra de la ley, que no prevé un tratamiento diferencial para el caso en que la determinación haya sido recurrida por el contribuyente.

9.5. LA OPINION DE LA PROCURADORA GENERAL DE LA NACION

Habiendo apelado el fisco la decisión de la Cámara, le tocó a la Procuradora General de la Nación Sra. Laura Monti, emitir su opinión respecto al caso en cuestión, previo a la sentencia de la Corte Suprema. Consideró formalmente procedente el recurso extraordinario ya que se cuestionaba la inteligencia de normas federales.

El 17/03/2009 siguiendo la línea de los fallos de las instancias anteriores, sostuvo que la cuestión bajo análisis no presentaba mayores dificultades hermenéuticas, ni en cuanto a que los ajustes se devengan en el ejercicio en el que se determinan, ni por

otra parte, en cuanto a que la determinación a la que se refiere el texto de la ley no tiene limitación alguna que permite introducir matices interpretativos.

Tajante en su opinión, agregó que la posición fiscal se basa en una suerte de aplicación del método del devengado exigible a las deudas surgidas de ajustes impositivos, lo cual no está previsto en la ley para el caso en cuestión. Menciona que cuando el legislador prevé la utilización de dicho método, lo hace de manera expresa, sin dejar dudas al respecto.

Consecuentemente, la Procuradora se pronunció a favor de confirmar la sentencia.

9.6. LA INSTANCIA FINAL: LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA

La palabra definitiva de la Corte Suprema de Justicia de la Nación tuvo lugar el 08/06/2010 en un breve pero contundente fallo en el cual se avala lo señalado previamente por la Procuradora General. Todos los miembros de la Corte de ese entonces estuvieron de acuerdo y no hubo opiniones desfavorables. El fallo fue suscripto por los Sres. Lonrenzetti, Fayt, Petracchi, Maqueda, Zaffaroni, y las Sras. Highton de Nolasco y Argibay.

Esta sentencia apuntaba no solo a no permitir que se desvirtúe la interpretación de la letra de la ley, sino también a mantener una coherencia en la aplicación del método del devengado para los sujetos que obtienen rentas de la tercera categoría, como era el caso de la actora. Este mecanismo implica imputar tanto los ingresos como los gastos en el mismo sentido, es decir al momento de su devengamiento, y no esperando que se cumplan distintas alternativas de pago o exigibilidad.

9.7. LAS ACTUALIZACIONES E INTERESES

La actualización del impuesto se considera que participa de la misma naturaleza jurídica que el impuesto, por lo que no constituye un accesorio, sino que es parte del impuesto adeudado. Se trata de la indexación del impuesto en base a índices que intentan mantener el valor tiempo del dinero.

Los intereses en cambio, son accesorios al impuesto y se devengan por el mero paso del tiempo, es decir por existir una mora en el pago de la obligación. Los intereses son debidos a *prorrata temporis* y resultan mayores a medida que transcurre el tiempo.

Tanto las actualizaciones como los intereses vinculados con un ajuste impositivo, tienen el mismo criterio de imputación. Junto con este último se computarán en el balance impositivo del periodo en que se determinen, siempre hablando de un tipo de sujeto empresa, dentro de la órbita del Impuesto a las Ganancias.

10. EL DESPUES DE LA MODIFICACION DEL ARTICULO 18. LAS MODIFICACIONES DE LA LEY 27.346

10.1. LOS CAMBIOS DE LA LEY 27.346

La sanción de la Ley 27.346 (BO 27/12/2016) no solo trajo cambios respecto al Impuesto a las Ganancias, sino que también se modificaron cuestiones vinculadas a Monotributo, Impuesto al Valor Agregado, Impuestos al Juego de Azar e Impuesto extraordinario a las operaciones financieras especulativas (dólar futuro). A continuación, la síntesis de los cambios vinculados con el Impuesto a las Ganancias:

A) Deducciones personales:

Se incrementan las deducciones de mínimo no imponible, deducción especial, cónyuge e hijos. Se limita el tope de edad de los hijos de 24 a 18 años, eliminándose el resto de las cargas de familia (excepto cónyuge). A su vez, se establece un incremento en las deducciones mencionadas para los empleados en relación de dependencia y para los jubilados y pensionados que vivan en provincias patagónicas y en el partido de Carmen de Patagones (Provincia de Buenos Aires).

Se establece la actualización automática y anual de las deducciones personales en función del índice de Remuneraciones Imponibles Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), a partir del año 2018 y siguientes.

Se sustituyen para los jubilados y pensionados las deducciones por mínimo no imponible y deducción especial por una deducción específica equivalente a seis veces la suma de los haberes mínimos garantizados (Artículo 125 de la Ley N°24.241), siempre que ésta resulte superior a la suma de las deducciones mencionadas, excepto para los sujetos que perciban además otros ingresos y/o tributen el Impuesto sobre los Bienes Personales y posean bienes gravados que no sean exclusivamente un inmueble afectado a vivienda única.

A su vez, se derogan las facultades del Poder Ejecutivo para incrementar las deducciones personales.

B) Gastos admitidos como deducibles:

Se establece una deducción por viáticos de hasta el 40% del mínimo no imponible, que se elevará al monto equivalente a dicho mínimo solo para el caso de actividades de transporte de larga distancia.

Se crea una deducción del 40% de las sumas pagadas por el contribuyente en concepto de alquiler de inmueble destinado a su casa habitación, siempre que no sea propietario (cualquiera sea la proporción) de ningún inmueble, y hasta la suma equivalente al mínimo no imponible.

C) Imputación del sueldo anual complementario:

Se adelanta al momento de devengamiento la aplicación del impuesto, en lugar de hacerlo a partir de su percepción. Hasta el momento una norma administrativa disponía el prorrateo de los importes de periodicidad no mensual a partir del mes de la percepción y hasta el fin del ejercicio fiscal anual, lo que resultaba claramente más favorable para los dependientes.

D) Rentas de cuarta categoría (del trabajo personal), nuevos sujetos alcanzados:

Se incorporan como sujetos gravados a los magistrados, funcionario y empleados del Poder Judicial de la Nación, provincias y de la Ciudad de Buenos Aires, cuando su nombramiento hubiera ocurrido a partir del año 2017 inclusive.

E) Escala del impuesto para las personas humanas:

Por un lado, se actualiza la escala del Artículo 90 de la ley, reemplazando a la actual de 7 tramos por otra de 9 tramos, que parte de una alícuota del 5% hasta la marginal máxima que se mantiene en el 35%, la cual resultara aplicable a partir de una ganancia neta de \$320.000, en lugar de los \$120.000 que regían hasta el momento.

Por otro lado, se establece la actualización automática de las escalas mencionadas en función del índice de Remuneraciones Imponibles Promedio de los Trabajadores Estables (RIPTE), que elaborara el Ministerio de Trabajo.

A su vez, y en referencia a las horas extras, cuando los ingresos gravados obtenidos por trabajadores en relación de dependencia incluyan horas extras, sin abarcar a las exentas que se mencionaran a continuación, dichos ingresos no se computaran a fin de establecer la alícuota marginal que resultará aplicable al contribuyente. Es decir, que estos ingresos se gravarán a la alícuota marginal que corresponda al contribuyente antes de sumar los ingresos por horas extras.

F) Exenciones y exclusiones de objeto:

Se exime del impuesto a la diferencia entre el valor percibido por los trabajadores en relación de dependencia en concepto de horas extras realizadas en días feriados, inhábiles y durante los fines de semana, y el de las horas ordinarias.

Se excluye del impuesto las sumas percibidas por los docentes en concepto de adicional por material didáctico hasta el equivalente del 40% del mínimo no imponible.

G) Alícuota del impuesto para los ingresos obtenidos de la explotación de juegos de azar:

Las rentas derivadas de la explotación de juegos de azar en casinos, y el de la realización de apuesta a través de máquinas electrónicas de juegos de azar y/o de apuestas automatizadas (de resolución inmediata o no) y/o a través de plataformas digitales, tributarán tanto para personas jurídicas como para personas humanas a una alícuota del 41.5%.

La AFIP establecerá la forma de apropiar los gastos efectuados a efectos de determinar las ganancias netas sujetas a dicha alícuota.

H) Ajustes de impuestos:

Se dispone que las diferencias de impuestos provenientes de ajustes y sus intereses serán deducibles en el ejercicio en que sean exigibles por el fisco o en el que se paguen, se acuerdo al método de imputación que siga el contribuyente. Ampliaremos sobre este particular en los acápite siguientes.

Destacamos que las modificaciones explicadas respecto al Impuesto a las Ganancias entran en vigor a partir del ejercicio 2017 inclusive, excepto el incremento de alícuota para los ingresos netos derivados de la explotación de juegos de azar y las normas sobre imputación de ajustes impositivos, las que regirán para los ejercicios en curso a la fecha de entrada en vigencia de la ley (es decir 27/12/2016).

10.2. LA NUEVA REDACCION DEL ARTICULO 18

A raíz de la promulgación de la Ley N°27.346 publicada en el Boletín Oficial el 27/12/2016, el Artículo 18 de la Ley del Impuesto a las Ganancias quedó redactado de la siguiente manera:

“ Sustitúyase el séptimo párrafo del Artículo 18, por el siguiente:

Las diferencias de tributos provenientes de ajustes y sus respectivos intereses, se computarán en el balance impositivo del ejercicio en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco o en el que se paguen, según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de gastos. “

Nótese aquí el cambio de criterio pura y exclusivamente orientado hacia la postura que judicialmente el Fisco siempre sostuvo, es decir que, la deducción se posdata al momento de la exigibilidad del ajuste, al igual que los intereses de dicho ajuste impositivo.

La vigencia de esta modificación resulta aplicable para los ejercicios fiscales en curso al 27/12/2016 (fecha de vigencia y publicación de la ley).

10.3. ANALISIS DESAGREGADO DEL PARRAFO

A continuación haremos un análisis del párrafo, desagregando su redacción:

- ***“... y sus respectivos intereses,...”***

Cuando antes las actualizaciones e intereses no estaban expresamente incluidos en la redacción del Artículo 18, ahora el legislador se encargó de dejar expresado que lo accesorio sigue la misma suerte que lo principal, al incluir

expresamente a los intereses dentro del mismo criterio de deducibilidad de las diferencias de impuesto.

- ***“...se computarán en el balance impositivo del ejercicio en el que los mismos resulten exigibles por parte del Fisco...”***

La nueva redacción no deja lugar a dudas respecto al nuevo momento de imputación de los ajustes fiscales. El organismo siempre había sostenido esta postura tanto administrativa como judicialmente, a pesar de que en numerosas causas la justicia interpreto que la misma implicaba ir más allá de la letra de la ley y de la intención del legislador respecto de la redacción anterior. En consecuencia, al referirse a ejercicio fiscal y para los sujetos empresa puntualmente, el nuevo texto legal es aplicable para los ejercicios en curso al 27/12/2016.

“... según fuese el método que corresponda utilizar para la imputación de gastos. “

Aquí podemos señalar que para los sujetos que apliquen el criterio de lo percibido, la situación no se modifica, ya que seguirán imputando las diferencias de impuesto cuando las abonen.

La cuestión cambia para aquellos que apliquen el criterio de lo devengado ya que se modifica el momento en que pueden deducirse las aludidas diferencias de impuesto. Se pasa del momento en que las mismas se determinan (criterio anterior) al momento en que se vuelvan exigibles para el Organismo Recaudador.

En el caso particular de las personas humanas que obtengan rentas de la primera categoría (rentas del suelo) y de la tercera (rentas empresariales), las cuales se rigen por el criterio de lo devengado, las deducciones de las determinaciones de oficio a partir del ejercicio 2016 serán en el momento en el que la deuda resulte exigible, mientras que para las categorías segunda (rentas de capital) y cuarta (rentas del trabajo personal) sigue aplicándose el momento del pago.

10.4. EL MOMENTO DE LA EXIGIBILIDAD

Es preciso determinar cuál es el momento en que la exigibilidad cobra aparición en escena. Esto no sucede cuando la determinación de oficio es comunicada o notificada al contribuyente, pues como sabemos, la misma puede ser recurrida judicialmente. La primera instancia de apelación, según nuestro sistema judicial argentino, tiene lugar en el Tribunal Fiscal de la Nación. Una vez presentado el recurso y obtenida la sentencia de dicho Tribunal, sea el ajuste positivo o negativo, sea con un veredicto a favor o en contra de contribuyente, el ajuste se considera exigible. Es decir que, si la determinación implicó un aumento de la obligación tributaria del sujeto inspeccionado, entonces el fisco adquiere el derecho a exigirle el pago con más los intereses que correspondan. Consecuentemente el sujeto podría computarlo como deducción en su balance impositivo.

Si la cuestión fuera a la inversa, y el ajuste resultara a favor del contribuyente, también se consideraría cumplido el requisito de la exigibilidad, y el sujeto podría computarlo en su balance impositivo al momento de la sentencia.

Más allá de lo expuesto, sabemos que existen dos instancias posteriores de apelación, la Cámara Nacional de Apelaciones y la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En las mismas, el veredicto puede revertirse o no, pero la instancia que da sustento al concepto de exigibilidad es la primera, es decir la del Tribunal Fiscal. *Con ese primer decisorio la controversia comienza a resolverse y se considera una base lo suficientemente sólida como para configurar la exigibilidad.*

10.5. COMPARACION DE CRITERIOS

Comparando el antes y el después en la redacción del Artículo 18 séptimo párrafo, podemos resumir la situación de la siguiente manera:

Criterio aplicable	Texto anterior (aplicable para ejercicios fiscales cerrados al 27/12/2016)	Nuevo texto legal (aplicable para ejercicios fiscales en curso al 27/12/2016)
Devengado	Cuando se determinen	Cuando resulten exigibles
Percibido	Cuando se paguen	Cuando se paguen

Consecuentemente, a partir de esta nueva redacción, quedan sin efecto algunas doctrinas que se habían levantado en referencia al criterio anterior. Por ejemplo, aquella que surge del fallo Reprtrac SA²⁶, comentado oportunamente, en la que se afirmaba que la deducción debía realizarse recién al momento en que el ajuste quedara firme, es decir sin ninguna posibilidad de instancia de apelación. Ahora sabemos que la primera instancia es la que define el momento de exigibilidad. O por ejemplo, la extendida doctrina del fallo Scania Argentina SA en la que se sostiene que el devengamiento de los ajustes fiscales no está limitado por su exigibilidad.

Sin embargo, la nueva letra de la ley recepta otra doctrina, como la del fallo Suple Servicio Empresario SA en instancia de la Cámara Nacional de Apelaciones²⁷ donde se confirma la decisión del fisco que había determinado de oficio la obligación tributaria y los intereses con relación al Impuesto a las Ganancias, deducidos por la actora a pesar del recurso de apelación interpuesto en la primera instancia judicial. Es decir, la empresa había deducido el ajuste habiendo apelado la determinación de oficio ante el Tribunal Fiscal, sin tener sentencia por parte del mismo.

Esquemáticamente, podemos hacer la distinción del antes y el después de la promulgación de esta modificación, de la siguiente manera:

- Si la determinación de oficio posee fecha anterior al 27/12/2016, la imputación del ajuste se realiza por el método de lo devengado, es decir al momento de la determinación (se rige por la ley anterior, no hay criterio de exigibilidad)

²⁶ Fallo "Reprtrac SA" – TFN – 04/11/1969

²⁷ Fallo "Suple Servicios Empresarios SA" – CNFCA Sala V – 22/02/2007

- Si la determinación de oficio es de fecha 27/12/2016 o posterior, la imputación al balance impositivo se producirá al momento de concretarse su exigibilidad en los términos explicados anteriormente.

10.6. CASOS DE ANALISIS PRACTICO PERSONA JURIDICA

A través de una serie de situaciones intentaremos plasmar los criterios de la nueva normativa legal.

La sociedad "Construyendo SRL", dedicada a la construcción, reforma y reparación de edificios de tipo residencial y no residencial, cuya sede está ubicada en la Provincia de Buenos Aires, recibió durante el ejercicio 2016 una serie de reclamos tanto del fisco nacional como provincial, los cuales se detallan a continuación:

- a) El 20/03/2016 AFIP le notifico una determinación de oficio relativa al impuesto a los débitos y créditos bancarios por operaciones realizadas en efectivo por la suma de \$10.000 (\$4.000 de capital y \$6.000 de intereses). Dentro de los 15 días el contribuyente apeló al Tribunal Fiscal de la Nación y al 31/12/2016 aún no se dictó sentencia.

En relación a esta primera situación, primero corresponde analizar las fechas involucradas. La notificación se recibió el 20/03/2016, cuando aún la nueva normativa no estaba en vigencia. La misma se publicó en el Boletín Oficial el 27/12/2016, por lo que, al ser la liquidación del Impuesto a las Ganancias de ejercicio, y no haber finalizado aun el ejercicio económico de la sociedad, igualmente resultan aplicables las disposiciones de la Ley 27.346, salvo expresa indicación en contrario. Sobre este particular, nada establece la ley, por lo que asumimos que es aplicable la nueva normativa.

Con respecto a la cuestión de fondo, como el contribuyente apelo la determinación dentro de los 15 días y a su vez, al 31/12/2016 no había sentencia, dicha determinación no resulta deducible en el periodo fiscal 2016.

Recién resultará deducible para la empresa cuando haya una sentencia desfavorable, cuestión que habilitará al fisco para ejecutarlo. Es en este momento cuando la deuda se torna exigible.

Asimismo, cabe destacar que, en relación al capital de \$4.000, el contribuyente solo podrá deducir la parte del tributo que se imputa a la pérdida y no así la parte que constituye un crédito contra los impuestos a las ganancias y a la ganancia mínima presunta.

- b) El 09/05/2016 el fisco de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) le determinó de oficio el impuesto sobre los ingresos brutos por los ejercicios 2004 y 2005 por la suma de \$16.000 (\$9.000 en concepto de capital y \$7.000 por intereses). El 26/05/2016 el contribuyente abonó todo lo adeudado.

En cuanto a esta situación, y valiendo las aclaraciones del punto anterior respecto a las fechas, lo cierto es que el contribuyente, si bien podría haber apelado la determinación frente al Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires sin los efectos del “solve et repete”, tornando la deuda inexigible mientras se discute, el 06/05/2016 pagó todo lo adeudado sin hacer uso de la acción ante el Tribunal, por lo que corresponde su deducción en el ejercicio.

En el caso de que hubiera decidido apelar, podría haber accedido a deducir la deuda al momento de la sentencia desfavorable del Tribunal de Apelaciones, más allá de que luego apelase nuevamente, ya que las apelaciones posteriores son sin el efecto suspensivo; es decir que se aplica el principio “solve et repete”: pague y luego repita, haciendo la deuda exigible.

- c) El 07/06/2016 se le notificó una sentencia del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires en la cual el contribuyente estaba discutiendo un ajuste en el impuesto de sellos que le practicó el fisco por el ejercicio fiscal 2002 por la suma de \$20.000 (\$12.000 de capital y \$8.000 de intereses). La empresa decidió apelar a la Justicia, previo pago a la instancia posterior, y al 31/12/2016 no hay sentencia sobre el fondo del asunto.

En este caso, si bien el contribuyente apeló la sentencia a la justicia local en la instancia posterior, lo cierto es que una vez que se tiene una sentencia desfavorable del mencionado Tribunal Fiscal, como sucede en el Tribunal Fiscal Nacional, se acaba el efecto suspensivo, por lo cual la deuda se torna exigible y el fisco puede ejecutar al contribuyente por dicha deuda.

Recordemos que en el ámbito del Tribunal Fiscal de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires no rige el principio “solve et repete”, es decir, pague y luego repita. Esto quiere decir que mientras se discute la deuda en dichos Tribunales, el fisco no puede ejecutar al contribuyente ya que la deuda no es exigible. Esto también se suele llamar “apelación con efectos suspensivos”, dado que se suspende la posibilidad de que el fisco ejecute la deuda del contribuyente.

De lo expuesto surge que como la deuda se tornó exigible en el ejercicio 2016, corresponde su deducción en el mismo. Vale aclarar que si en años posteriores obtiene una sentencia definitiva de la justicia, ya sea porque no puede apelar por haberse vencido los plazos o porque ya no existe la posibilidad, y la misma es favorable al contribuyente, corresponderá gravar lo deducido en el ejercicio 2016.

- d) El 25/10/2016 recibió una determinación de oficio de la Municipalidad de La Plata reclamando el pago de la Tasa de Seguridad e Higiene por el ejercicio 2014 por la suma de \$5.000 (\$3.000 de capital y \$2.000 de intereses). Si bien la empresa abonó esa suma, apeló a la justicia local. Al 31/12/2016 aún no había sentencia sobre el fondo del asunto.

La particularidad de esta situación es que en el ámbito local no hay posibilidad de apelación sin efecto suspensivo, por lo cual el contribuyente se vio en la obligación de pagar lo reclamado para que el fisco no lo ejecute. Por este motivo, como la determinación es exigible en el ejercicio 2016, corresponde su deducción en el mismo.

e) El 27/12/2016 recibió una determinación de oficio de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) reclamando el pago del impuesto sobre los ingresos brutos por el ejercicio 2013 por la suma de \$4.000 (\$2.000 de capital y \$2.000 de intereses). Al 31/12/2016 el contribuyente aun estaba estudiando la posibilidad de apelar ante el Tribunal Fiscal de la Provincia, ya que a dicha fecha todavía no había vencido el plazo para hacerlo efectivo.

Se trata de un caso especial sobre todo por lo relativo al análisis de las fechas involucradas. Al recibirse la determinación en un momento cercano al cierre del ejercicio fiscal, el contribuyente aun no decidió si generará una apelación ante el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, apelación que de realizarse sería con efectos suspensivos. Al 31/12/2016 los plazos para ello no habían vencido. En este caso creemos que durante el ejercicio 2016 la deuda no era exigible ya que el fisco no podía ejecutarla. Y como no lo era, no se puede deducir en el mismo.

10.7. CASOS DE ANALISIS PRACTICO PERSONA HUMANA

A propósito de lo desarrollado con anterioridad, consideramos que vale la pena ejemplificar casos de contribuyentes Persona Humana. Los que obtengan rentas de la primera y tercera categoría (rentas del suelo y rentas empresariales respectivamente), las cuales se rigen por las normas del devengado, el criterio de deducción de las determinaciones de oficio a partir del ejercicio 2016 es el momento en el que la deuda resulta exigible, mientras que para las categorías segunda y cuarta (rentas de capital y rentas del trabajo personal) sigue aplicándose el momento del pago.

A continuación, algunos casos a modo de ejemplo:

a) Juan Doc es un médico que posee una explotación unipersonal dedicada a prestar servicios relativos a la salud. En el ejercicio 2018 recibió el 10 de mayo

una notificación de la AFIP-DGA por una determinación de oficio referente a diferencias de derechos aduaneros por operaciones de importación de instrumental médico para su utilización en los consultorios por la suma de \$40.000 (\$25.000 de capital y \$15.000 en concepto de intereses). Pasaron 15 días desde la notificación y el contribuyente no apeló al Tribunal Fiscal de la Nación, ni interpuso recurso de reconsideración ante la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). No obstante, al 31/12/2018 la deuda estaba impaga y el Fisco no había iniciado aún acciones tendientes al cobro.

En primer lugar, debemos tener en cuenta que las rentas empresariales tributan por el criterio de lo devengado; en consecuencia, los gastos siguen el mismo criterio, por lo cual la determinación será deducible cuando la misma se torne exigible.

Asimismo, es importante precisar que el artículo 76 de la Ley 11.683 (Ley de procedimiento tributario) otorga un plazo de 15 días para apelar frente al Tribunal Fiscal de la Nación o interponer recurso de reconsideración ante el superior. Y, a su vez, debemos considerar que dichas apelaciones tienen efectos suspensivos, es decir, una vez apelada y hasta que se dicte sentencia/resolución, el Fisco Nacional no puede realizar acciones tendientes al cobro, como lo es la ejecución fiscal.

En este contexto, el artículo 79 de la ley antes citada indica que si en el término dispuesto en el artículo 76 no se interpusiere alguno de los recursos autorizados, las resoluciones se tendrán por firmes.

En el caso concreto, la notificación se recibió el 10 de mayo de 2018 y al cierre había transcurrido el plazo para apelar. Por consiguiente, la deuda resulta firme y exigible dado que desde que se cumplió el plazo el Fisco podría haber demandado el pago de la misma, más allá de que al cierre del ejercicio no lo había hecho.

En función de lo expuesto, y en principio, la determinación de oficio sería deducible durante el ejercicio 2018, dado que en el mismo se tornó exigible.

Una aclaración adicional que debemos efectuar es la siguiente: véase que se trata de derechos de importación de bienes de uso (\$25.000 en concepto de

capital), por lo cual corresponde que estos últimos deban activarse como costo de compra de los mismos. En razón de ello, entendemos que se deberían activar junto a los bienes de uso importados y amortizarse o depreciarse en función de la vida útil remanente de dichos bienes.

Si no hubiese habido determinación de oficio y el contribuyente hubiese pagado dichos tributos como corresponde, el tratamiento que hubiesen recibido esos mayores derechos de importación es su activación como costo de compra y su posterior depreciación en función de la vida útil, por lo cual, en el caso que nos ocupa, deberíamos seguir el mismo criterio.

Los intereses por \$15.000 se pueden deducir en su totalidad durante el ejercicio 2018.

- b) Juan Mark es un empresario que en el año 2010 constituyó su propia empresa unipersonal dedicada a prestar servicios de asesoramiento en cuestiones relativas a marketing y publicidad. Durante el ejercicio 2018 el Organismo Fiscal le notificó una determinación de oficio del impuesto al valor agregado por operaciones mal encuadradas en dicho tributo por la suma de \$80.000 (\$50.000 de capital y \$30.000 de intereses). En este marco, el 20 de diciembre de 2018 interpuso recurso de reconsideración ante el superior jerárquico. A la fecha del cierre del ejercicio el recurso no había sido resuelto.

Nuevamente nos encontramos frente a un contribuyente que tiene una explotación unipersonal, la cual genera rentas de tercera categoría. Por consiguiente, corresponde para las mismas aplicar el criterio de lo devengado. Esto implica que las determinaciones de oficio se deducirán conforme al criterio de la exigibilidad.

Recordemos que, según el artículo 79 de la Ley 11.683, si se interpone alguno de los recursos del artículo 76 también de dicha Ley (ante el Tribunal Fiscal o el recurso de reconsideración), las resoluciones no se tendrán por firmes. Y si no están firmes, entonces, el Fisco no va a poder ejecutar lo adeudado.

En el caso concreto, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración - contando con efecto suspensivo- y al 31 de diciembre de 2018 no había sido

resuelto el mismo, por lo cual la determinación de oficio no será deducible en el ejercicio 2018 por no ser exigible.

Cabe destacar que en el supuesto de que el recurso se hubiese resuelto confirmando el acto o de que hubiesen pasado 15 días hábiles administrativos desde el acto de notificación de la determinación de oficio, la deuda se hubiese convertido en exigible y, por lo tanto, hubiera sido deducible en el ejercicio 2018.

- c) Juan Casas tiene varios inmuebles ubicados en la Provincia del Neuquén que los destina a la locación comercial y personal como casa-habitación. Ejerce esta actividad desde el año 2015. Al respecto, el 20 de noviembre de 2018 la Dirección Provincial de Rentas de Neuquén le determinó de oficio de manera presunta una deuda por \$105.000 en concepto de impuesto de sellos de contratos de alquiler (correspondiendo \$60.000 a capital y el resto a intereses). Seguidamente y el día 22 del mismo mes recibió otra determinación de oficio correspondiente también al impuesto de sellos y por contratos de locación, pero referidas a otros períodos fiscales por \$55.000 (\$30.000 en concepto de capital y el resto en intereses).

No conforme con los criterios seguidos por la Dirección de Rentas, apeló solo la primera determinación a la justicia local de primera instancia de dicha jurisdicción. En cuanto a la segunda, decidió no discutir el asunto. No obstante, al 31 de diciembre de 2018 el Fisco local no había ejercido ninguna acción tendiente al cobro de esta última.

Primeramente, debemos aclarar que como estamos con un contribuyente que obtiene rentas de primera categoría, o renta del suelo, que imputa las ganancias aplicando el criterio de lo devengado, la pauta para deducir las determinaciones de oficio es la exigibilidad.

Ahora bien, en cuanto a los hechos tenemos dos determinaciones de oficio: la primera, que fue apelada a la justicia local de primera instancia, y la segunda, que decidió no discutir.

En cuanto a la primera, en dicho ámbito local no hay posibilidad de apelación con efecto suspensivo, ya que en estas apelaciones se aplica el principio “pague y luego repita”. De hecho, el contribuyente debió haber pagado la determinación a fin de poder acceder a la Justicia y de que no lo ejecuten, por lo cual, como la determinación es exigible al contribuyente en el ejercicio 2018, corresponde que este último deduzca la misma.

En cuanto a la segunda, y más allá de que el Fisco local no haya iniciado acciones tendientes al cobro, la determinación resulta exigible, por lo cual también es deducible en el ejercicio fiscal 2018.

- d) El contribuyente Juan Dulce tiene un emprendimiento unipersonal dedicado a la explotación de caña de azúcar en la Provincia de Tucumán. Durante el último ejercicio fiscal se le notificó el día 15 de enero una determinación de oficio por el impuesto sobre los ingresos brutos por la suma de \$1.000.000 por diferencias de criterios. No conforme, el contribuyente, con la asesoría de su contador, apeló el acto administrativo al Tribunal Fiscal de dicha jurisdicción con efecto suspensivo.

No cabe duda de que estamos frente a un sujeto cuyas rentas obtenidas son empresariales (tercera categoría), las cuales deberán tributar por lo devengado, siendo la exigibilidad el criterio para deducir determinaciones de oficio.

En el caso concreto, el contribuyente apeló la determinación al Tribunal Fiscal de la Provincia, la cual se produce sin los efectos del “*solve et repete*” (es decir, pague y luego repita), tornando a la deuda en inexigible mientras se discute y hasta tanto no haya sentencia.

En consecuencia, la determinación de oficio, al no ser exigible, no se puede deducir hasta tanto se ajuste a dicha condición.

10.8. EL CASO PUNTUAL DE LA MORATORIA DE LA LEY 27.260

El análisis de esta situación tuvo lugar en uno de los espacios de diálogo entre AFIP y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA, en el Acta Numero 14 de fecha 27 de Abril de 2017. En la misma se planteó el interrogante respecto a la interpretación del nuevo Artículo 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias vinculado a las particularidades de la Moratoria de la Ley 27.260, también llamada Ley de Blanqueo. Puntualmente se analiza cuál es el momento de la exigibilidad en los casos en que hay una determinación de oficio y el contribuyente se allana a la pretensión del fisco. El ingreso a la moratoria genera un compás de espera en función a la cantidad de cuotas en que se pague la obligación asumida. ¿Entonces la exigibilidad se encuentra en el allanamiento o en el vencimiento de las cuotas? Ambas partes interpretaron que el ajuste resulta totalmente computable en el ejercicio en que se produce el allanamiento a la mencionada moratoria.

11. CONCLUSIONES

En base al camino recorrido a través de estas páginas, esbozaremos una comparación resumida entre el criterio anterior a la modificación de la ley y el actual:

- Antes de la modificación, los ajustes fiscales eran computados por el contribuyente al momento de su determinación o pago, según le correspondiera. Dicha determinación resultaba ser la época del devengamiento del gasto o pérdida, es decir, la fecha en que la determinación de oficio que contenía la liquidación del ajuste era efectivamente notificada al sujeto.
- Con la nueva redacción del Artículo 18, los ajustes fiscales recién van a poder ser deducidos por el contribuyente al momento de tornarse exigibles, es decir cuando exista sentencia por parte del Tribunal Fiscal de la Nación (primera instancia judicial)

No cabe duda que existe una brecha de tiempo entre el criterio anterior y el actual, y que la misma puede prologarse excesivamente conociendo la duración de los procesos judiciales en nuestro país. A raíz de esto es válido cuestionarse el porqué de esta modificación. Sabemos que en términos contables es preciso y prudente registrar las pérdidas en el momento en que ocurren los hechos sustanciales que las generan, sin sujeción a condiciones que puedan tornarlos inexistentes, y con total independencia del momento del egreso de los fondos relacionados. La pregunta es si la solicitud de revisión judicial de una determinación de oficio es un hecho lo suficientemente contundente como para volver inexistente un resultado negativo por un ajuste fiscal. La respuesta va a depender de cada caso puntual, seguramente en algunos casos lo sea y en otros no, pero no podemos, ni la ley tampoco, ir al fondo de cada caso para saber cómo hacer la imputación. Es necesario regirse por un criterio general. Desde nuestro punto de vista, ese criterio no puede ser otro que el criterio de la determinación o devengamiento, el cual no solo tiene una estrecha relación con la forma de imputar los ingresos, sino que a su vez está basado en los preceptos contables enunciados por las propias Resoluciones Técnicas de la profesión.

No podemos perder de vista que también existe otro factor que agrava la demora en la deducibilidad impositiva de los ajustes fiscales, y ese es el valor tiempo del dinero. Conociendo la compleja situación económica y los niveles inflacionarios que tienen lugar en Argentina, a las claras no es lo mismo deducir un ajuste fiscal hace 5 años, que hacerlo en el presente ejercicio. Para que el efecto no sea distorsivo, se deberían ajustar los importes en base a los niveles reales de inflación que afectaron dichos periodos.

Resumiendo, resulta de la nueva redacción del séptimo párrafo del artículo 18 Ley Impuesto a las Ganancias, el diferimiento del cómputo en declaración jurada del importe resultante de un ajuste impositivo, incluido los intereses, provocando un aumento de la obligación tributaria en el período en el cual se determinó aquel.

No obstante este comentario, la ley 27.346 ha sido promulgada y goza de plena vigencia en el plano jurídico institucional de nuestro país, por lo tanto debe ser cumplida por el universo de contribuyentes que afecta.

12. BIBLIOGRAFIA

Normativa Legal

- Ley de Impuesto a las Ganancias N°20.628 y modificatorias - B.O.: 31/12/1973
- Ley N°27.346 – B.O.: 27/12/2016
- Ley N°24.309 – B.O.: 29/12/1993 - Constitución de la Nación Argentina
- Ley de Procedimiento Tributario N°11.683 y modificatorias - B.O.: 12/01/1933

Libros y Artículos Doctrinarios

- Reig Enrique "Impuesto a las ganancias" – 12° edición (2012) – Editorial Errepar
- Atchabahian Adolfo y Raimondi Carlos "El Impuesto a las Ganancias" – 4° edición (2007) – Editorial La Ley
- Giuliani Fonrouge, Carlos C.; Navarrine, Susana C. y Asorey, Rubén O. - "Derecho Financiero" - Ed. De palma - 5ª ed. - Bs. As.
- Villegas, Héctor B.: "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario" - Ed. Depalma - Bs. As. - 1995
- Jarach, Dino - "Finanzas Públicas y Derecho Tributario" - Ed. Cangallo - Bs. As. - 1983
- Jarach, Dino - "Curso de derecho tributario" - Ed. Cima - Bs. As. - 1980
- Jarach, Dino – "El hecho imponible. Teoría general del Derecho Sustantivo" – Ed. Abeledo Perrot – 1982
- García Vizcaino, Catalina – "Derecho tributario" Tomos I y II – Ed. Depalma – 1997
- Scalone, Enrique – "El concepto de "gasto devengado" en el Impuesto a las Ganancias" – Octubre de 2006
- Diez, Gustavo E. – "Impuesto a las Ganancias" – Ed. La Ley – 6ta edición - 2010
- Halladjian Cesar - "La deducción de tributos en el impuesto a las ganancias" – Publicación Doctrina Tributaria Errepar – Mayo de 2009

- Gamet Marcelo - “Las diferencias por ajustes de impuestos y el artículo 18 de la ley de impuesto a las ganancias” - Publicación Doctrina Tributaria Errepar – Mayo de 2008
- Paola E. Dreiling; Valeria Gallardo; Félix Rolando; Iván Sasovsky, Mirta Userpater “Liquidando Ganancias 2016” - Editorial La Ley – Año 2017
- José Bianchi; Rubén Marchevsky; Félix Rolando; Andrés Saladino “Blanqueo y Moratoria 2016” – Editorial Errepar – Septiembre de 2016

Jurisprudencia Judicial

- Fallo “Compañía Argentina de Refrescos SA” – TFN – Sala A – 12/12/2004
- Fallo “Laboratorios Motter SRL” – TFN – Sala A – 28/11/2000
- Fallo “Industrias Plásticas D’Accord S.R.L.” – TFN – Sala A – 17/12/1997
- Fallo “Marincola Jorge” – TFN – Sala D – 14/12/2000
- Fallo “Cerámica Bolla SA” - CNFed. Cont. Adm. – Sala IV – 05/07/2000
- Fallo “Scania Argentina SA” – TFN – Sala D – 20/08/2004
- Fallo “Scania Argentina SA” – CNFed. Cont. Adm. – Sala II – 19/10/2006
- Fallo “Scania Argentina SA” – Dictamen Procuradora General de la Nación – 17/03/2009
- Fallo “Scania Argentina SA” – CSJN – 08/06/2010
- Fallo “Antares SA” – TFN – Sala B – 21/09/1992
- Fallo “Antares SA” – CNFed. Cont. Adm. – Sala III – 07/03/1995
- Fallo “Asociados Internacionales SA” – TFN – Sala A – 05/11/2001
- Fallo “Reptrac SA” – TFN – 04/11/1969
- Fallo “Playas Subterráneas SA” – TFN – Sala A – 30/04/2007
- Fallo “Suple Servicio Empresario SA” – TFN – Sala B – 16/12/2005
- Fallo “Suple Servicio Empresario SA” - CNFed. Cont. Adm. – Sala V – 22/02/2007
- Fallo “Industrias Kaiser Argentina SA” – TFN – Sala B – 21/05/1971

Jurisprudencia Administrativa

- Dictamen DATyJ 73/1982
- Dictamen DATyJ 47/1976
- Grupo de Enlace AFIP-CONSEJO. Acta del 22/6/05
- Espacio de Dialogo AFIP – CPCECABA. Acta Nro 14 del 27/04/2017