

DICTAMEN Di.A.L.I.R. 12/16
Buenos Aires, 26 de agosto de 2016
Fuente: página web A.F.I.P.

Procedimiento tributario. Impuesto a las ganancias. Presentación de declaraciones juradas rectificativas. Incremento del impuesto determinado. Interrupción de la prescripción.

Sumario:

La rectificación de la declaración jurada incrementando el impuesto determinado, en tanto reconocimiento expreso de la obligación impositiva, interrumpe el término de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto y período respectivo en los términos del art. 67, inc. a), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), con prescindencia de que la misma arroje o no saldo a ingresar.

Texto:

I. Vienen estas actuaciones de la Dirección de ..., a fin de que se emita opinión sobre los efectos de la presentación de declaraciones juradas rectificativas en orden al curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto involucrado.

II. El área consultante informa –f. ...– que la responsable presentó declaraciones juradas del impuesto a las ganancias originales y rectificativas correspondientes a los períodos 2009 (cierre 3), 2010 (cierre 3) y 2010 (cierre 12), conforme cuadro de f.

Del mismo surge que las declaraciones juradas originales de los períodos 2009 (cierre 3) y 2010 (cierre 3) fueron presentadas respectivamente el 10/8/09 y el 11/8/10, habiendo sido rectificadas en dos oportunidades –14/9/10 y 12/7/11–; también, que la original correspondiente al período 2010 (cierre 12) fue presentada el 9/5/11 y sus rectificativas el 12/7/11 y el 26/9/11.

Precisa que en las rectificativas la contribuyente modificó e incrementó tanto la materia imponible, como el impuesto determinado y otros conceptos imputables a cuenta de aquél; ello, al exteriorizar los dividendos que le fueron distribuidos por su subsidiaria en Suiza como renta de fuente extranjera, registrando –entre otros– el cómputo a su favor de los tributos análogos abonados en el exterior vinculados con los mismos.

Tal aspecto –señala– es el que está siendo evaluado respecto de la aplicación de las previsiones contenidas en el entonces vigente Convenio entre la República Argentina y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, celebrado el 23/4/97 y vigente desde el 1/1/01 hasta el 16/1/12.

Así, plantea si –conforme entiende– en el caso operó la causal de interrupción de la prescripción prevista por el inc. a) del art. 67 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) por reconocimiento expreso de la obligación tributaria; conforme lo cual, el plazo prescriptivo respecto de los períodos 2009 – cierre 3– y 2010 –cierre 3–, en virtud de las rectificativas presentadas el 12/7/11, resultó interrumpido habiendo comenzado su nuevo cómputo quinquenal el 1/1/12, para operar la prescripción al 31/12/17 (en rigor 1/1/18) teniendo en cuenta la suspensión de un año del cómputo de la prescripción prevista por la Ley 26.680 (B.O.: 3/6/13) –f. ...–.

III. A los fines solicitados, en primer término, cabe recordar que en los arts. 56 y 57 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.) se establece el plazo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de impuestos en cinco años para los contribuyentes inscriptos –como sería el caso–, principiando su cómputo el 1 de enero del año siguiente al que operaron los vencimientos generales para la presentación de la declaración jurada y pago.

Por su parte, el art. 67, inc. a), de la citada ley prevé como causal de interrupción de dicho término “... el reconocimiento expreso o tácito de la obligación tributaria”.

En el caso, se entiende que la consulta se formula por cuanto la contribuyente, si bien en sus declaraciones juradas rectificativas incrementó el impuesto determinado originalmente al incorporar rentas de fuente extranjera no declaradas oportunamente, también incorporó créditos computables (impuestos análogos pagados en el exterior) contra ese mayor impuesto, no arrojando saldo a ingresar, sino un mayor saldo a su favor –período 2009 (cierre 3)– o bien menor saldo a ingresar –período 2010 (cierre 3)– (f. ...), es decir, no reconoció una mayor deuda exigible a favor del organismo.

Al respecto, más allá de la relación que en distintos antecedentes se ha establecido entre la aludida causal con la prevista en el art. 3989 del Código Civil (actual art. 2545 del Código Civil y Comercial), en cuanto refiere al reconocimiento del deudor del derecho de aquél contra quien prescribe, no puede seguirse de ello que en el marco de las previsiones del art. 67 de la Ley de Procedimiento Tributario para que se produzca la interrupción de la prescripción necesariamente la declaración jurada rectificativa con mayor impuesto determinado debiera arrojar un saldo a ingresar.

En tal sentido cabe poner de resalto que dicho precepto no alude a “deuda”, entendida como el saldo pendiente de cumplimiento, sino a “obligación impositiva”, término más amplio que se compadece no sólo con la primera, a la que claramente comprende, sino también y en lo sustancial, con el “impuesto determinado” que evidencia el monto por el que el contribuyente se encuentra vinculado con el Fisco por una relación jurídica tributaria sustantiva.

Así, con la exteriorización de un mayor impuesto determinado se reconoce el derecho del Fisco a dicho crédito; resultando los distintos conceptos susceptibles de cómputo contra el mismo, ya en la etapa de liquidación del saldo de la declaración jurada, aspectos accesorios distintos de la obligación tributaria constituida por el impuesto determinado y que hacen a su aspecto cancelatorio.

En ese marco, materializado el reconocimiento de la obligación tributaria por conducto del mayor impuesto determinado en la declaración jurada rectificativa, el mismo no resulta incidido luego por las distintas deducciones de los créditos que para su cancelación resulten aplicables.

La inteligencia expuesta resulta conteste con la lógica del art. 13 de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), el que no distingue entre impuesto determinado y saldo, en tanto con relación a la declaración jurada hace responsable al declarante por el gravamen que en ella se base o resulte.

Por su parte, cabe tener presente que cierta jurisprudencia ha descartado que la mera rectificación de una declaración jurada del impuesto a las ganancias incorporando quebrantos no interrumpe el curso de la prescripción al no reconocerse un crédito a favor del Fisco (C.N.A.C.F., Sala II, “García Marín Construcciones S.A.”, del 4/7/02).

No obstante, se ha sostenido que “... la presentación de declaraciones juradas determinativas de impuesto ..., implican un reconocimiento de deuda por parte del contribuyente que interrumpe la prescripción ...”, el que “... operará respecto del monto de la obligación impositiva declarada y nada más ... este reconocimiento no puede ser invocado por el Fisco para determinar un impuesto mayor una vez vencidos los plazos generales de prescripción del periodo de que se trate” [Dict. D.A.L. 27/95].

Cabe hacer ver que una interpretación diversa que restrinja la interrupción de la prescripción sólo a los supuestos de existencia de saldo a ingresar en la declaración jurada rectificativa que determina mayor impuesto, conllevaría a privar al Fisco de la posibilidad de verificar la misma, cuando –por caso– la rectificación se produce sobre el vencimiento del término prescriptivo general con incorporación de conceptos computables contra ese mayor impuesto (vgr. pagos a cuenta, retenciones, percepciones, entre otros).

Obsérvese que en modo alguno la ley exige para la configuración de la causal de interrupción que nos ocupa, que se reconozca el incumplimiento o el saldo pendiente de la “obligación impositiva”, sino, simplemente, a esta última; estimándose que reducir la causal en cuestión sólo a aquel supuesto, además de distinguir donde la ley no lo hace, deriva de confundir las dos acepciones con que suele emplear –más allá de su sentido técnico– el término deuda, es decir, como sinónimo de obligación por un lado, y de saldo pendiente por el otro (Fernández de León, Gonzalo, “Diccionario Jurídico”, voz “deuda”, T. II, pág. 335, Ediciones Contabilidad Moderna, Bs. As. 1972).

Y en tal contexto, cabe traer a colación lo dicho por el Máximo Tribunal de la Nación en Fallos 315:1256 entre otros, respecto de que “... la inconsecuencia o falta de previsión del legislador no se suponen ... por lo cual las leyes deben interpretarse conforme **al sentido propio de las palabras, sin violentar su significado específico**, máxime cuando aquél concuerda con la acepción corriente en el entendimiento común y la técnica legal empleada en el ordenamiento jurídico vigente ... y computando que **los términos empleados en la norma no son superfluos sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, limitar o corregir conceptos**”, como que “... **la primera fuente de interpretación de la ley es su letra**, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir de ésta ...” –los resaltados no corresponden al original–.

De modo tal, si la ley ritual expresamente previó como causal de interrupción de la prescripción tributaria al reconocimiento de la “obligación impositiva”, no sería válido, sin violentar su significado específico, reducir la causal al mero reconocimiento del saldo pendiente de cancelación, lo que además haría superflua la locución empleada que, precisamente, ha ampliado la de mera “deuda”.

Es más, si bien en el caso devendría abstracto al haberse determinado un mayor impuesto que comprendería el originalmente declarado, debe tenerse presente que, en rigor, el “reconocimiento” de la ley ritual ni siquiera exige que de él resulte un mayor impuesto determinado como se concluye en el mentado precedente “García Marín Construcciones S.A.”, bastando para su configuración respecto de la obligación original, la presentación de una rectificativa con el mismo impuesto determinado (a fin, por ejemplo, de modificar su modo de cancelación), pues el reconocimiento “sólo tiende a admitir una obligación que ya existía con anterioridad, y tal como existía; o sea **limitándose a reproducirla y sin agregarle ni quitarle nada**” –el resaltado es propio– (Alterini, J. H., “Código Civil y Comercial. Tratado exegético”, T. IV, pág. 88, La Ley, Bs. As., 2015).

Lo anterior, claro está, sin perjuicio de que por ese mayor impuesto también se configure un reconocimiento de la obligación interruptivo de la prescripción –que alcanzará, incluso, el de la original en cuanto quede comprendida en la mayor determinación–; diferencia que por lo demás resultará exigible.

En síntesis, se concluye que la rectificación de la declaración jurada incrementando el impuesto determinado, en tanto reconocimiento expreso de la obligación impositiva, interrumpe el término de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto y período respectivo en los términos del art. 67, inc. a), de la Ley 11.683 (t.o. en 1998 y mod.), con prescindencia de que la misma arroje o no saldo a ingresar.

En tales términos, se coincide con el área consultante en el sentido que, si durante el curso de la prescripción la contribuyente rectificó las declaraciones juradas de los períodos 2009 (cierre 3) y 2010 (cierre 3), la presentación de las mismas –en el caso el 12/7/11, f. ...– produjeron la interrupción de la prescripción, la que operará al 1/1/18, teniendo presente la suspensión dispuesta por la Ley 26.860.

Referencias normativas:

– [Ley 11.683](#).