

## **Del limite temporal para la compensación de quebrantos con rentas gravadas y de la improcedencia de su restricción segun los dictámenes 56/97 y 20/98 (dat).**

**Luna Requena, Alvaro C.**

**Soria Acuña, Juan M.**

"Lo justo legal es aquello que en su origen puede ser indiferentemente esto o lo otro, pero que una vez establecido, se impone." - ARISTOTELES (Etica a Nicómaco. V. 10. 1134b, 18ss)

"Las palabras de la ley deben pesarse como diamantes." - BENTHAM

### **I - Introducción**

El presente trabajo tiene por objeto analizar un aspecto de los límites trazados por la ley del impuesto a las ganancias a la compensación de quebrantos contra las rentas atribuidas a años fiscales ulteriores.

Si bien una primer lectura del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias -concordante con el art. 32 de su decreto reglamentario- indicaría que el límite a la compensación aludida es de naturaleza temporal, y que se extiende a lo largo de cinco años, lo cierto es que existen al menos dos dictámenes del Fisco nacional (56/97 y 20/98 DAT -IMPUESTOS, t. 1998-B, 2407; t. 1999-A, 1224-) que han controvertido dicha hermenéutica, sosteniendo que el límite en cuestión es de naturaleza contable, y que se agotaría en el quinto ejercicio fiscal, aun cuando no hubieran transcurrido cinco años calendario.

Ahora bien, con fundamento en los argumentos que desarrollaremos más abajo, expondremos en el presente trabajo una tesis absolutamente divergente a la sustentada por el Fisco nacional y que aparece plasmada en los referidos dictámenes. Ello con base en que la tesitura fiscal desconoce la letra de la ley tributaria en forma irrazonable y prescinde de las normas civiles que rigen e integran su sentido, resultando a la postre contraria a los fines inspiradores del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias que pretende interpretar.

El tema, por otro lado, está lejos de ser abstracto. Muy por el contrario, no es extraño que en los procesos reorganizativos de empresas deban practicarse ejercicios irregulares menores a doce meses, a los efectos vgr. de confeccionar balances de fusión. En tales situaciones, la interpretación del Fisco nacional parece ser la de considerar que el límite para compensar quebrantos con ganancias gravadas debe computarse considerando tal ejercicio fiscal irregular como un año fiscal completo, desconociendo que -según veremos- año fiscal y ejercicio fiscal son dos conceptos sustancialmente diferentes.

Previo a iniciar el análisis de la norma, transcribiremos al lector el texto del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias cuya interpretación se controvierte en éstas, sus partes pertinentes:

"Para establecer el conjunto de las ganancias netas, se compensarán los resultados netos obtenidos en el año fiscal, dentro de cada una y entre las distintas categorías".

"Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos 5 (cinco) años después de

aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".

(...) "Cuando la imputación prevista en los párrafos anteriores no pueda efectuarse en el ejercicio en que se experimentó el quebranto, o éste no pudiera compensarse totalmente, el importe no compensado, actualizado en la forma prevista en este artículo, podrá deducirse de las ganancias netas que a raíz del mismo tipo de operaciones y actividades, se obtengan en los 5 (cinco) años inmediatos siguientes".

"Asimismo, las pérdidas generadas por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura, sólo podrán compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos, en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los 5 (cinco) años fiscales inmediatos siguientes".

## **II - El concepto de año fiscal en la ley del impuesto a las ganancias y el concepto de año en la legislación civil**

El art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias define en su primer párrafo al "año fiscal", estableciendo que "comienza el 1° de enero y termina el 31 de diciembre". Queda pues muy claro -y para todos los supuestos- que el año fiscal equivale al año calendario.

En este punto la norma tributaria no innova en nuestra legislación, sino que guarda absoluta coincidencia con el derecho civil, sin recurrir a la autonomía calificadora del derecho fiscal. En efecto, esta primera frase del art. 18 constituye la clave de bóveda para interpretar todo el sistema de cómputo de quebrantos en orden a su extensión temporal y parte, precisamente, de la identificación del año fiscal con el concepto de año adoptado por la ley civil.

Sin ninguna duda resulta implícito en ambos cuerpos normativos que el año (definido en los términos del calendario gregoriano que rige a Occidente) (1) es el período de tiempo que va desde el 1 de enero al 31 de diciembre y que, en la generalidad de los casos, tiene 365 días. El hecho de que las personas jurídicas puedan variar el inicio y las fechas de cierre de sus ejercicios contables, no altera ya el concepto de año fiscal -que es esa unidad temporal fija e inmutable comprendida entre el 1 de enero y el 31 de diciembre- que resulta aplicable a éstas para el cómputo de quebrantos, tal como aparece definido en su extensión por el primer párrafo del art. 18 de la ley del impuesto y a partir del cual debe interpretarse el art. 19.

En efecto, la palabra año no tiene significado indistinto o impreciso en la legislación argentina sino que, por el contrario, tiene precisión técnica, lo que hace invariable su significación. Ella viene definida por el Código Civil que expresamente remite al calendario gregoriano y, como se expresó aquí en la nota 1, su raigambre se remonta, en primer lugar, hasta los inicios de la Edad Moderna aunque -rigurosamente- hasta Julio César, en que quedó establecido por medio de su autoridad universal, la que aparece como sucedida en tal aspecto por la de los Papas. Tanto es así que el calendario gregoriano aún resulta aplicado sin discusión alguna en todas aquellas naciones que, ya sea por su religión predominante, por sus ordenamientos constitucionales o sus gobiernos efectivos, están fuera del alcance de las potestades de la Iglesia romana.

Y es que sucede con la organización del tiempo, así como con la definición conceptual de la palabra año, lo mismo que ocurre con muchísimos conceptos que integran la cultura

occidental. Definidos en el marco de la civilización cristiana permanecen ya incorporados en nuestra cultura que, aun habiendo roto lazos más importantes con su pasado, no vio la necesidad de innovar en conceptos indistintos que -sin implicancia moral alguna- tienen aceptación universal y precisa en todo el orbe (2).

En el caso de la República Argentina, sin embargo, el calendario gregoriano fue adoptado expresamente por ley, rigiendo en forma coactiva por las prescripciones respectivas del Cód. Civil en su art. 23 y concordantes, que se integran perfectamente con el art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias, cuando define en su primera parte (previo a establecer todas las reglas de imputación) el concepto de año fiscal.

Queda esclarecido, pues, que en la legislación argentina específicamente tributaria los años fiscales tienen un término de 365 días que transcurre desde el 1 de enero al 31 de diciembre de cada año civil, contado según la numeración de la Era Cristiana, resultando pues inmodificable este hecho, ya sea por vía reglamentaria o interpretativa.

### **III - Naturaleza de los quebrantos**

Es un principio reconocido ampliamente por el legislador aquel que establece que si el beneficio de una cierta actividad está sujeto al impuesto a las ganancias por así establecerlo una norma legal, la gravabilidad de ese beneficio implica la procedencia del cómputo del quebranto resultante de la misma actividad, cuando así lo ocasione el curso de los negocios (3).

En este sentido, la compensación de los quebrantos con las rentas o el cómputo de las pérdidas es, matemáticamente hablando, una suma algebraica de unas partidas negativas con otras positivas, o sea, con los demás beneficios, rentas o ganancias (4).

Como lo subraya Bühler, computar alguna suma en el activo del balance fiscal es un deber (Aktivierungspflicht) mientras que computar una suma en el pasivo es un derecho (Passivierungsrecht) (5).

En punto a esta naturaleza del quebranto impositivo, corresponde señalar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en los mismos términos que la doctrina citada. Es dable recordar el voto en disidencia de los doctores Risolía y Argúas recaído in re "Papelera Pedotti S.A." (CSJN, 26/4/71, Fallos 279:250) de donde se puede inferir sin esfuerzos que el quebranto constituye un derecho adquirido por parte de su titular.

En efecto, en el voto mencionado -advertimos que el caso se vinculaba a un supuesto de reorganización societaria- se estableció que "Como consecuencia de esa sucesión -'ut universi'-, la sociedad absorbente asume la totalidad de los derechos y de las obligaciones de las absorbidas y, como prolongación de los centros de imputación jurídica aparentemente extinguidos, es sucesora, también a título universal, de todos los créditos de los causantes, no mediando base normativa que autorice a discriminar únicamente respecto de los créditos impositivos derivados del arrastre de quebrantos".

Asimismo, respecto de la naturaleza de derecho subjetivo que reviste el quebranto impositivo, debe destacarse que el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias establece el supuesto de hecho por el cual los contribuyentes tienen la garantía emanada del derecho objetivo de compensar pérdidas fiscales con ganancias futuras a los fines de obtener el monto

final de la obligación tributaria (6). En consecuencia, puede afirmarse que "la ley anuda automáticamente a la realización de este supuesto de hecho una serie de consecuencias jurídicas que son básicamente dos: por un lado (efecto negativo), no se genera obligación tributaria correspondiente a ese período impositivo; por otro lado (efecto positivo) se produce el nacimiento de un derecho de compensación de esa pérdida con futuros beneficios (...)" (7).

Coincidentemente, advertimos que el propio Estado Nacional, a través del dec. 6480/62 (IMPUESTOS, t. 1962-304), y de antiguas resoluciones de la D.G.I. Nos 793, 796 y 802 (IMPUESTOS, t. 1962-366; 373 y 405), instrumentó ciertas disposiciones formales cuya interpretación permite considerar al quebranto como un derecho.

Establecido que la naturaleza jurídica del cómputo de quebrantos es la de un derecho que acuerda la ley al contribuyente, se infiere naturalmente de ello que el plazo de cinco años contenido en el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias no puede ser otra cosa que un plazo de caducidad (8).

En efecto, la caducidad se define conceptualmente como un modo de extinción de ciertos derechos en razón de la omisión de su ejercicio durante el plazo prefijado por la ley o, directamente, por la voluntad de los particulares (9).

En tal sentido, el derecho al cómputo de quebrantos está regulado en la ley del impuesto a las ganancias con las notas características que hacen al concepto de caducidad, netamente diferenciado del concepto de prescripción, caracterizándose el primero como el derecho "a cuyo ejercicio se señala un término preciso, que nace originariamente con esa limitación de tiempo, de modo que no se pueden hacer valer después de transcurrido el plazo respectivo" (10).

Así, vemos que el derecho al cómputo de quebrantos presenta las notas características que hacen a los plazos de caducidad, lo que excluye absolutamente que pueda hablarse de ese plazo de cinco años calificándolo como plazo de prescripción, a saber:

1º) La caducidad extingue el derecho, en tanto que la prescripción no extingue el derecho, sino la acción judicial correspondiente. Esta es la diferencia esencial que evidencia los efectos más intensos de la caducidad. Transcurridos los cinco años, el derecho a computar quebrantos deja de existir mientras que un derecho prescripto sobrevive, aunque disminuido en su eficiencia, permaneciendo en el carácter de obligación natural (art. 515, Cód. Civil).

2º) La prescripción es una institución general que afecta a toda clase de derechos, de modo que para que ella no funcione se requiere una norma excepcional que exima de la prescripción a tal o cual acción determinada. A la inversa, la caducidad no es una institución general sino particular de ciertos derechos, los cuales nacen con una vida limitada en el tiempo; no es otra la situación del derecho a computar quebrantos que en forma inexorable caduca a los cinco años.

3º) Vinculado con lo anterior, la prescripción puede verse suspendida o interrumpida en su curso, no así la caducidad. Para esta última es tan esencial el ejercicio del derecho en un tiempo preciso, que no se concibe que el término pueda prolongarse en obsequio a circunstancias particulares. Es lo que sucede con el derecho al cómputo de quebrantos.

4º) En cuanto al origen y fundamento, la prescripción siempre proviene exclusivamente de la ley, interesada en liquidar las situaciones pendientes en un tiempo razonable, para que la

inacción o el abandono de los titulares de derechos no incida desfavorablemente en las relaciones sociales trabadas en época ulterior. La caducidad, por el contrario, no se origina sólo en la ley, sino que puede también resultar de la convención de los particulares. Pero en cualquier caso no se funda en aquella necesidad de orden social que hace necesario poner fin a situaciones jurídicas indefinidas, sino en la peculiar índole del derecho sujeto al término prefijado, el cual no se puede concebir más allá de ese mismo término.

5º) Finalmente, ambas instituciones suelen diferenciarse porque los plazos de prescripción son de ordinario relativamente prolongados (en el Código Civil los encontramos de hasta diez años pudiendo, como es sabido, suspenderse en su curso e interrumpirse) mientras que los términos de caducidad son, por lo general, reducidos. Esa misma diversa duración de los lapsos respectivos condice con el fundamento de una y otra institución.

Clarificado esto, hay que señalar el error cometido por el legislador en los arts. 77 y 78 de la ley del impuesto a las ganancias (sobre reorganizaciones societarias libres de impuestos), en los cuales se refiere a los quebrantos no prescriptos. Dichas normas debieron referirse (y es ésta la única forma válida de entenderlas) a los quebrantos no caducos o, dicho en forma más precisa, a la caducidad del derecho a compensar quebrantos (11).

#### **IV - Hermenéutica correcta del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias y normas complementarias: interpretación literal, histórica, teleológica y sistemática**

Continuando con el desarrollo planteado en el presente, advertimos -con base en los elementos conceptuales antes expuestos- que una exégesis correcta del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias debe necesariamente comenzar por deslindar y distinguir nítidamente dos conceptos diferentes que no deben ser confundidos ni asimilados en su contenido: nos referimos al concepto de "año fiscal" y al concepto de "ejercicio fiscal".

El punto es trascendente, pues el citado art. 19 -regulador del derecho de los contribuyentes de compensar quebrantos con ganancias- alude en sus diversos párrafos a ambos conceptos (año y ejercicio). Sin embargo, una lectura razonable del artículo en cuestión permite advertir que tales conceptos no son utilizados como sinónimos.

En efecto, nos referiremos en primer lugar a los párrafos 2º, 7º y 8º del citado artículo, toda vez que en ellos se regula específicamente el mecanismo de compensación de quebrantos con ganancias. A continuación se transcriben tales párrafos, destacando los términos bajo análisis:

? Párrafo 2º:

"Cuando en un año se sufriera una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos 5 (cinco) años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".

? Párrafo 7º:

"Cuando la imputación prevista en los párrafos anteriores no pueda efectuarse en el ejercicio en que se experimentó el quebranto, o éste no pudiera compensarse totalmente, el importe no compensado, actualizado en la forma prevista en este artículo, podrá deducirse de las ganancias netas que a raíz del mismo tipo de operaciones y actividades, se obtengan en los

5 (cinco) años inmediatos siguientes".

? Párrafo 8°.

"Asimismo, las pérdidas generadas por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura, sólo podrán compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos, en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los 5 (cinco) años fiscales inmediatos siguientes".

Es evidente que los tres párrafos citados son coincidentes en establecer que los quebrantos que no se compensen por el contribuyente totalmente en el ejercicio en el que se generaron, podrán en cambio ser compensados -previa debida actualización- contra ganancias netas que se obtengan en los cinco años inmediatos siguientes. Estrictamente, sólo el tercero de los párrafos citados adjetiva al término "año" como "fiscal", pero en todos los casos es claro que la noción de "ejercicio fiscal" nada tiene que ver con el límite previsto para operar las compensaciones, que es de naturaleza estrictamente temporal.

En este orden de ideas, la pretensión de fusionar los diversos conceptos de año fiscal y ejercicio fiscal, carecería de sustento normativo y, como consecuencia de ello, implicaría alcanzar conclusiones arbitrarias que no hallan sustento ni en la letra ni en el espíritu de la norma, según se expondrá seguidamente.

En efecto, debe advertirse, como ya se dijo, que la propia ley del impuesto a las ganancias establece en su art. 18 que "el año fiscal comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre". Es esta una enunciación legal clara y concreta, y que no deja dudas de que el concepto de año fiscal designa un período temporal coincidente con el año calendario.

El mismo artículo citado, en su inc. a), exhibe una expresión contundente en orden a despejar cualquier pretensión de identificar año fiscal y ejercicio fiscal. En efecto, la norma señala que "Las ganancias indicadas en el art. 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado".

Es decir, el ejercicio como tal -anual o no- es el período de tiempo comprendido entre dos inventarios (12) plasmado en un balance contable que practica la sociedad a los efectos de determinar detalladamente sus resultados en ese período, debiendo estos últimos ser imputados -a los efectos del ingreso del tributo en cuestión- al año fiscal en que termina o cierra el ejercicio en el que ha concluido su devengamiento o percepción, según el caso.

Es claro que la norma en cuestión no autoriza a sostener que año fiscal y ejercicio fiscal sean conceptos sinónimos, que puedan sustituirse sin más, como lo pretendería el Fisco nacional en los dictámenes mencionados en el título de este artículo. Los conceptos de año fiscal y ejercicio fiscal resultan claramente distinguibles, razón por la cual no sería atendible que, so pretexto de una tesis interpretativa que pretendiera su asimilación, se restringieran los derechos de los contribuyentes con la consecuencia de amputar el período temporal de cinco años fiscales (equivalentes al año calendario) como lapso dentro del cual resulta legítima la compensación de quebrantos con ganancias que se hayan producido en dichos períodos.

Adicionalmente y para reforzar la interpretación literal del art. 19 mencionado, resulta adecuado realizar una interpretación histórica, teleológica y sistemática de la misma. Ella permite apreciar que el legislador pretendió distinguir con nitidez ambos conceptos.

Debe señalarse, en primer lugar, que los quebrantos pueden compensarse con utilidades del mismo ejercicio fiscal o de ejercicios futuros desde la reforma introducida a la ley del impuesto a los réditos del año 1943. La enmienda legislativa tuvo por finalidad atenuar la rigurosidad que el corte anual producía sobre los emprendimientos que reconocen ciclos de evolución económica a través de los años que, a su vez, pueden verse afectadas por los ciclos económicos (13).

Al respecto resulta ilustrativo repasar la Exposición de Motivos sentada por el legislador en oportunidad de modificar el art. 3º de la ley del impuesto a los réditos (14), en la cual se señaló que el anterior sistema -que impedía la compensación entre distintos años fiscales- no atendía a "las variaciones cíclicas que se operan en los negocios", agregando que "Para evitar injusticias y estar más cerca de la realidad económica, el proyecto permite la compensación de resultados positivos y negativos, limitando dicha compensación hasta un máximo de 4 años contados desde aquél en que se produjo el quebranto. La limitación en el tiempo es algo esencial al sistema pues no es posible arrastrar indefinidamente la pérdida sufrida en un año dado, por cuya razón se adopta igual temperamento en las legislaciones extranjeras que conceden análogo beneficio (15)" (la bastardilla nos pertenece).

Resulta entonces que no existe indicio alguno -siquiera indirecto o implícito- a partir del cual se pueda inferir o concluir que la posibilidad de compensar quebrantos con ganancias -prevista por un lapso indubitablemente temporal que comprendía cuatro años- pueda verse restringida interpretando que un ejercicio irregular debería ser considerado, a los efectos del cómputo de dicha compensación, como un año fiscal. Por el contrario, la exposición de motivos expresa con meridiana claridad que se trata de arbitrar un límite en el tiempo, sin dejar espacios para pretender trastocar la naturaleza temporal del límite por otro de naturaleza técnica, como lo es el cierre de ejercicios irregulares.

En efecto, el límite temporal es fijado en forma prudencial por el legislador, y desde que aparece receptado por la ley no resulta modificable o controvertible por vía alguna dada su exactitud y precisión. Y es que, así definido, el término de cinco años establecido para la compensación de quebrantos configura un supuesto de justo legal, es decir, resulta rígido, fijo, e inmodificable por otra vía que no sea la reforma de la ley (16).

Resulta obvio, por otro lado, que en actividades con riesgos elevados se torna imposible determinar la rentabilidad del contribuyente en períodos cortos de tiempo, precisamente por la fluctuación de la renta. Consecuentemente, reviste lógica que deba visualizarse la medición a través de períodos mayores de tiempo, y a ello contribuye el instituto del quebranto.

A la interpretación histórica de la norma que fluye de la Exposición de Motivos reseñada puede agregarse el análisis que sobre este particular ha efectuado la doctrina judicial.

Para ello resulta ilustrativo citar nuevamente el voto de los doctores Risolía y Argúas en el precedente "Papelera Pedotti S.A.", en el cual se señaló que "...el giro económico, al margen de las conveniencias contables, no se fracciona arbitrariamente, y el resultado negativo de un lapso puede enjugarse con el positivo de otro" (considerando 22) y que "el traslado de quebrantos no ha de entenderse, pues, como una franquicia, precisamente porque la apuntada continuidad del giro económico -que no cabe desconocer sin menoscabo de las reglas de

interpretación a que se alude en el considerando 10)- hace que sus resultados trasciendan el lapso de un ejercicio o de un año fiscal para insertarse en un proceso de mayor amplitud que comprende (...) períodos de expansión y de contracción, positivos y negativos, de éxito y de fracaso" (considerando 23).

En el mismo orden de ideas, y en punto a la finalidad de la norma bajo estudio, reiteramos que es innegable que en actividades con riesgos elevados se torna imposible determinar la rentabilidad del contribuyente en períodos cortos de tiempo, precisamente por la fluctuación de la renta. Es por ello que la ley le acuerda a los contribuyentes la posibilidad de que se prevea la medición a través de períodos mayores de tiempo, permitiendo su utilización a los efectos de su compensación con ganancias por un período temporal de cinco años.

Ahora bien, es evidente que la finalidad de la norma en cuestión se vería desvirtuada si fuera admisible la pretensión de acotar dicho período temporal a cinco ejercicios fiscales. En efecto, cuando existen ejercicios irregulares inferiores a doce meses, el ciclo quinquenal previsto por la norma para el recupero de la pérdida se vería reducido en forma irrazonable e injustificada, por razones de técnica contable absolutamente ajenas al ciclo económico productivo del contribuyente tenido en miras por el legislador para el cómputo de los quebrantos.

Ante la clara teleología de la norma, y sobre la base de una interpretación histórica y literal de la misma, que expresamente -y sin posibilidad alguna de suscitar confusiones- limita la compensación de quebrantos al período temporal de cinco años, ¿qué sustento jurídico puede tener la pretensión de computar un ejercicio fiscal irregular como un año fiscal (calendario), y máxime cuando, como consecuencia de esa pretensión, aparecen restringidos derechos adquiridos, se pone en crisis el principio de legalidad en materia tributaria y se traicionan los fines de la mente del legislador al dictar la norma? Nos parece que ninguno.

Conviene tener en cuenta en esta temática que uno de los principios liminares de toda tarea de interpretación jurídica, cual es el que establece que no debe distinguirse donde la ley no distingue (*Ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*). Es claro que, en lugar de pretender sustituir la voluntad del legislador sin ningún asidero lógico ni normativo, corresponde razonar que si el legislador hubiera querido limitar en la norma en cuestión la compensación de quebrantos a los "cinco ejercicios sucesivos", simplemente así lo habría dispuesto. Si advertimos, al contrario, que el legislador se refiere a "cinco años inmediatos siguientes", no queda margen alguno para pretender asimilar años fiscales con ejercicios fiscales, siendo éstos -como ya fuera expuesto- conceptos esencialmente diferentes.

Además, no debe perderse de vista que se encuentra en juego el patrimonio de los contribuyentes, y que si se pretendiera asimilar conceptos de año y ejercicio fiscal -como de hecho lo hizo el Fisco nacional en dictámenes que se relevan más abajo-, se violentaría el principio de legalidad en materia tributaria, afectándose gravemente el derecho constitucional de propiedad. Adviértase que -como lo destaca Herrera Molina- "el principio de periodicidad en el impuesto sobre la renta tiene un mero carácter técnico, el legislador está constitucionalmente obligado a aceptar ciertas medidas correctoras que permitan la compensación de pérdidas entre diversos ejercicios. El legislador ha de establecer esta regulación consecuentemente, de modo que las posibles excepciones a la regla general -favorables o restrictivas- requieren una especial justificación con anclaje constitucional" (17).



Por otro lado, debe agregarse que ni siquiera una interpretación que alegara una pretendida realidad económica habilitaría a sostener que, a los efectos de operar la compensación de quebrantos con ganancias, los ejercicios fiscales equivalen a años fiscales. Muy por el contrario, la génesis histórica del instituto indica que la realidad económica tenida en miras por el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias es la que aconseja acordar un período de tiempo razonable (cinco años) para tornar productivo un ciclo económico que -por razones diversas- puede hallarse circunstancialmente deprimido. Ninguna relevancia tiene aquí el hecho de que el contribuyente haya cerrado seis o siete ejercicios fiscales -practicando algún ejercicio irregular- a lo largo de dicho período quinquenal (18).

A este respecto -y en relación con la aplicación del principio de la realidad económica en materia tributaria- no debe perderse de vista que "el canon de interpretación de la norma tributaria está constituido por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal, de acuerdo con el fin que le es propio, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a los que se refiere la norma impositiva" (19). Sobre esa base, es claro que el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias tiene en miras la función económica de determinados hechos sociales, en nuestro caso, las circunstancias involucradas en el normal giro de un negocio que justifican el traslado de quebrantos en el tiempo.

No obstante todo lo mencionado a lo largo del presente, señalamos que no desconocemos que en el párrafo 2º, in fine, del art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias, se establece que "no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos".

Dicha expresión, lejos de inducir a confusiones entre los conceptos de año fiscal y ejercicio fiscal, resulta perfectamente coherente a la luz del mecanismo liquidatorio del impuesto a las ganancias. Es claro que las deducciones de quebrantos, así como toda otra operación tendiente a determinar la ganancia neta imponible por el tributo, debe practicarse en el marco de un ejercicio fiscal, que puede coincidir o no con el año fiscal definido por el art. 18 de la ley del gravamen, y puede constar o no de doce meses, según se trate de un ejercicio regular o irregular. En definitiva, lo que la ley señala -en este punto- es simplemente que los quebrantos son compensables con las ganancias que se generen en los cinco años siguientes, y que transcurrido dicho lapso temporal, no pueden deducirse los quebrantos remanentes en los ejercicios sucesivos. Hubiera carecido de toda lógica, por ello, que la norma señalara que los quebrantos remanentes "no pueden ser deducidos en los años fiscales sucesivos".

Más aún, de la lectura de otros artículos de la ley del impuesto a las ganancias, tales como el 35 -referido a la compensación de quebrantos del causante con ganancias del cónyuge superviviente y de los herederos- sin variación alguna se establece que el cómputo podrá operarse "hasta el quinto año, inclusive, después de aquél en que tuvo su origen el quebranto".

En definitiva, las consideraciones vertidas en los párrafos anteriores evidencian que la interpretación contraria sostenida por el Fisco nacional en los Dictámenes N° 56/97 y N° 20/98 (DAT) -que más abajo analizaremos- carece de fundamento legal. De la lectura de los dictámenes se advierte que en ellos no se ensaya la más mínima fundamentación para sostener la pretensión de asimilar los diversos conceptos de "años fiscales" y "ejercicios fiscales". Veremos que no se expone razonamiento con basamento lógico para apoyar la tesis, incurriéndose en cambio en un puro dogmatismo, inaceptable en cualquier labor interpretativa

(20).

#### **V - El artículo 32 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias**

No resulta posible en esta exposición soslayar el art. 32 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, pues el mismo podría ser esgrimido para intentar apoyar la errónea asimilación de los conceptos de año fiscal y ejercicio fiscal que pretende el Fisco nacional en los dictámenes.

En efecto, en el 5º párrafo de dicho artículo se establece que los quebrantos sufridos por las sociedades como consecuencia de la enajenación de acciones, cuotas o participaciones societarias, sólo podrán ser compensados "con las ganancias netas que, a raíz de la realización del mismo tipo de bienes, obtengan en los 5 (cinco) ejercicios inmediatos siguientes a aquél en que se produjo el quebranto".

Sin perjuicio de señalar que la norma citada sólo se refiere a determinados quebrantos -y no a cualquier quebranto genéricamente considerado- lo cierto es que la misma debería ser interpretada en forma sistemática junto con el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias -norma jerárquicamente superior-, cuya letra no autoriza a sustituir el concepto de año fiscal por el de ejercicio fiscal. De otro modo, habría que concluir que el art. 32 de decreto reglamentario de la ley es inconstitucional, por introducir una limitación en la compensación de quebrantos que no surge de la ley.

#### **VI - Comentarios a algunas expresiones incidentales de la doctrina sobre este tema**

Entendemos que la temática aquí tratada no ha sido analizada hasta ahora por la doctrina nacional en forma exhaustiva. En un breve repaso de los autores que han estudiado este tributo advertimos un tratamiento incidental del tema, que relevamos a continuación para comentarlos brevemente.

Así tenemos por ejemplo que Giuliani Fonrouge y Navarrine, asumen una posición coincidente con la nuestra en su glosa al art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias. Señalan que el "año fiscal" es el que comienza el 1 de enero y termina el 31 de diciembre -coincidiendo con el año calendario- y lo distinguen nítidamente del "período computable", advirtiendo que "El período normal computable a los efectos impositivos es el de un año que puede coincidir o no con el año calendario". En esta concepción se expone al "período computable" como sinónimo de ejercicio, pero se lo define como el de un año (no se alude a la existencia de ejercicios irregulares). Sin embargo, al identificarse claramente período computable con el ejercicio fiscal se avizora la diferenciación entre estos conceptos sinónimos con el concepto de año fiscal, definido en el primer párrafo del art. 18 de la ley del gravamen (21).

En la misma línea, Asorey afirma que el límite establecido por el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias es de naturaleza "temporal", afirmando también que "...En el supuesto de producirse un ejercicio irregular la utilización del quebranto existente al cierre de ese ejercicio no está sujeta a la proporcionalidad del tiempo" (22).

Existe, por otro lado, una opinión aislada (23), que se ocupó someramente del concepto de año fiscal en forma contraria al que nosotros propugnamos aquí. Se sostuvo que: "ante la carencia de disposiciones específicas en contrario, se extienden las reglas de imputación de rentas y declaración del tributo para balances anuales a aquellos que no cumplan con tal

condición. Esto, el reconocimiento de balances no anuales para definir el período de liquidación, jerarquiza el término ejercicio, en contraposición a la anualidad entendida como plazo de 365 días. En consecuencia, toda referencia a los ejercicios anuales en las disposiciones aplicables, debe entenderse extensible a los no anuales."

Entendemos que esta postura asimila sin fundamento alguno los conceptos de años fiscal y ejercicio fiscal. En efecto, se parte de una subyacente identificación del año fiscal del primer párrafo del art. 18 (que es una definición conceptual y general dentro de ese artículo) con la palabra ejercicio que se usa en la segunda parte del mismo artículo (que en siete párrafos se ocupa de las reglas de imputación). A partir de esta identificación arbitraria se continúa el razonamiento y se extrae la conclusión de que el hecho de que existan balances no anuales implica jerarquizar el término ejercicio sobre el de anualidad.

El razonamiento, sin embargo, es incorrecto. En efecto, yerra desde su base porque lejos de no haber "disposiciones en contrario" en la ley, tenemos una definición legal del concepto de año fiscal. Es esta definición -por estar contenida en la ley- la única que goza de especial jerarquía siendo además clave para interpretar el sistema normativo. El hecho de que en la realidad puedan reconocerse balances no anuales a lo único que puede llevar es a conciliar este concepto (de técnica contable y no definido legalmente) con el de año fiscal contenido en la ley y definido por ésta, como único marco temporal para el cómputo de los quebrantos acumulados. Así, y contra lo propuesto en la opinión citada, la interpretación armónica que propugnamos deviene en el anverso de la jerarquización del término ejercicio sobre el de anualidad. En efecto, al ser el año fiscal un concepto legalmente definido, el término ejercicio como concepto técnico y extralegal (de naturaleza contable) debe subordinarse al primero cuya definición -parafraseando a Aristóteles- una vez establecida, se impone.

Aún más, desde las reglas puramente lógicas -prescindiendo de la jerarquización *ratione imperii* que tiene el concepto legalmente definido de año fiscal- es imposible hablar de extensión o implicación material (con sus consecuentes jerarquizaciones) cuando no hay conexión entre los conceptos que se pretenden condicionar mutuamente. Esto es lo que sucede en la ley del impuesto a las ganancias que define año fiscal, pero no hace lo mismo con el de ejercicio fiscal que, sin embargo, aparece claramente distinguido en el cuerpo del art. 18 de la ley. En efecto, para poder hablar lógicamente de la jerarquización que postula la opinión citada es necesario, primero, que exista una conexión entre los conceptos de "año fiscal" y "ejercicio fiscal". Esta conexión no aparece en la ley ni es señalada por la opinión traída a colación. Sin haber conexión que haga de uno u otro concepto antecedente o consecuente de una proposición lógica, no cabe hablar de implicancias materiales y mucho menos postular una jerarquización o una extensión de un concepto sobre otro (24).

El resto de la doctrina resultaría coincidente con nuestras apreciaciones, sin que pueda advertirse que se haya sostenido que los conceptos diferentes de año fiscal y ejercicio fiscal sean asimilables, ni que la facultad de operar la compensación de quebrantos con utilidades se limite a ejercicios fiscales, refiriéndose sin excepciones al límite temporal de cinco años (25).

**VII - La posición del Fisco nacional plasmada en los dictámenes 56/97 y 20/98 (DAT). El fallo "Fangio y C.I.A. S.A.C.I.F." (Cámara Federal de Mar del Plata). Conclusión**

Para completar este trabajo, resta exhibir críticamente los dictámenes que, a la luz de la exposición de los capítulos anteriores, presentan falencias en tanto asimilan -sin fundamentos- conceptos esencialmente diversos como son los de año fiscal y ejercicio fiscal.

Comenzamos en primer lugar por el dictamen 56/97 (DAT) que fue emitido el 28 de noviembre de 1997 en el marco de un proceso reorganizativo, en el cual el contribuyente que había generado los quebrantos incurría en un ejercicio irregular, en razón de que cesaba en su actividad y, consecuentemente, debía solicitar la baja en la inscripción como contribuyente. Destacamos a continuación textualmente el punto III del dictamen, donde se condensa todo su razonamiento.

"(...) cabe analizar la cuestión particular planteada por la preopinante, en el sentido de si procede considerar al último ejercicio irregular de la antecesora como un período a efectos del cómputo de quebrantos dispuesto por el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias.

Al respecto cabe destacar que no obstante que a los efectos de la imputación de los resultados, la ley se refiere con carácter general a ejercicios o años fiscales, existen en la propia norma determinadas situaciones que constituyen excepciones a la determinación del tributo sobre la base del año. Tal es el caso de la cesación de negocios aludida en el art. 5° del decreto reglamentario anteriormente citado, en que expresamente se dispone la finalización del ejercicio fiscal y la liquidación del impuesto correspondiente a dicho período.

Sin embargo, ello no implica una modificación de las normas generales de determinación e imputación, las que resultan aplicables en los ejercicios fiscales irregulares.

Por lo tanto, los quebrantos acumulados en el último ejercicio irregular de la sociedad fusionante podrán ser trasladados a la sociedad continuadora conforme lo previsto en el art. 78 de la ley del impuesto a las ganancias, computándose dicho ejercicio como un período fiscal a los fines dispuestos por el art. 19 de la ley del gravamen."

Analicemos por partes el razonamiento de la administración. Comienza diciendo el segundo párrafo transcrito: "Al respecto cabe destacar que no obstante que a los efectos de la imputación de los resultados, la ley se refiere con carácter general a ejercicios o años fiscales (...)".

Después de lo expuesto aquí en el capítulo IV resulta que la afirmación enunciada es incorrecta. No es pertinente afirmar -como hace el dictamen- que la ley se refiere en forma indistinta o con carácter general a ejercicios o años fiscales. De ninguna manera: por un lado, en el primer párrafo el art. 18 de la ley se define el concepto de año fiscal y, por otro lado, el art. 19 de la ley alude a años fiscales, o simplemente a años. Este concepto aparece nítidamente distinguido -a lo largo del art. 18- del concepto de ejercicio que, indefinido legalmente, es sólo el período de tiempo -anual o no- a cuyo término se confecciona un balance a efectos de determinar los resultados (positivos o negativos) de ese período.

Una vez que los resultados de un ejercicio han sido determinados (siguiendo el criterio del devengamiento o de percepción, según el caso) este ejercicio, a su vez, se imputa al año fiscal en que el mismo sea cerrado. Eso es todo: no hay uso indistinto entre conceptos claramente diferenciados como el de año fiscal y el de ejercicio fiscal.

Al ignorar la distinción conceptual apuntada, el Fisco parte de una premisa manifiestamente

errónea que vicia inexorablemente todo su razonamiento y, en definitiva, termina descalificando su conclusión última. Ello no obstante, es útil avanzar en la lectura del resto del razonamiento del Fisco, para advertir que no es éste el único error que contiene.

En el texto del dictamen, la confusión conceptual continúa en el segundo párrafo transcrito con lo siguiente, tratando de ejemplarizar lo anteriormente dicho:

"(...) existen en la propia norma determinadas situaciones que constituyen excepciones a la determinación del tributo sobre la base del año. Tal es el caso de la cesación de negocios aludida en el art. 5° del decreto reglamentario anteriormente citado, en que expresamente se dispone la finalización del ejercicio fiscal y la liquidación del impuesto correspondiente a dicho período."

Esta parte del razonamiento del Fisco parece irrelevante, pues señala -en definitiva- que existen situaciones en las que se practican ejercicios no anuales, lo cual no aporta absolutamente nada para justificar la asimilación conceptual entre ejercicio fiscal y año fiscal. No obstante ello, deben hacerse dos observaciones a la transcripción.

Por un lado, el Fisco incurre en una ambigüedad inadmisibles -teniendo en cuenta que se trata de un dictamen técnico en el que justamente se debate el alcance de los términos año y ejercicio- al referirse a "excepciones a la determinación del tributo sobre la base del año" pues, en realidad, las excepciones son a la determinación de los tributos sobre la base de ejercicios anuales. En efecto, rectamente interpretado, del art. 5° del decreto reglamentario (26) podría extraerse el concepto de ejercicio no anual o ejercicio irregular, pero jamás el de año fiscal irregular. Al utilizar la palabra "año", el Fisco parece sugerir que existe algo como un "año fiscal irregular", lo cual no sólo no se compadece con la letra del art. 18 de la ley del tributo, sino que además supone la inadmisibles pretensión de conferirle a una norma inferior (el decreto reglamentario) el poder de trastocar los conceptos definidos por ley.

Frente a la inversión jerárquico-interpretativa que sugiere el dictamen, debe afirmarse que la ley -en tanto recepta el insignificantes (27) concepto de ejercicio- permite la existencia de ejercicios irregulares, sirviendo exclusivamente el concepto de ejercicio irregular -meramente técnico y de naturaleza infralegal- para fines prácticos como los que se desprenderían del art. 5° del decreto reglamentario, pero sin que ello importe alterar el concepto -jurídico y de naturaleza legal- de año fiscal. En efecto, según la ley los ejercicios (que siempre son anuales en la ley) pueden correr en términos diferentes al año fiscal. Eso es todo, una mera autorización para el momento de apertura y de cierre siguiendo al balance comercial.

A la luz de lo anterior, se advierte entonces que la transcripción del razonamiento del Fisco que comentamos parece irrelevante pero, debidamente matizada y colocada en el contexto de un argumento cuya primer premisa errónea -como vimos- consiste en asimilar los conceptos año fiscal y ejercicio fiscal, es ciertamente relevante. Donde el dictamen alude a "excepciones a la determinación del tributo sobre la base del año" debió decir "sobre la base del ejercicio anual".

Nos parece, por ello, que con la frase transcripta -aparentemente irrelevante- el Fisco tergiversó el sentido del art. 18 de la ley, sustituyendo nuevamente el concepto de ejercicio fiscal por el de año fiscal. Esa sustitución es un vicio interpretativo por parte del Fisco que

violenta la propiedad lógica del engarce o nexo interno de la norma, donde año fiscal es diferente a ejercicio fiscal.

Hasta aquí el Fisco asimila en forma inadmisibile los dispares conceptos de año fiscal y ejercicio fiscal en la economía del art. 19 de la ley del tributo, y luego señala que en ocasiones -a pesar de la errónea asimilación comentada- los tributos no se determinan sobre la base del año, cuando debió referirse a ejercicio anual, según fuera expuesto más arriba. En el tercer párrafo del razonamiento analizado, el Fisco señala que "Sin embargo, ello no implica una modificación de las normas generales de determinación e imputación, las que resultan aplicables en los ejercicios fiscales irregulares."

Esta escueta frase resulta inextricable en el contexto del razonamiento bajo análisis. Ciertamente las normas generales de determinación e imputación -además de que unas y otras son normas de distinta naturaleza- resultan aplicables a los ejercicios fiscales irregulares, pero ¿en qué se vincula ello con la naturaleza del límite trazado por el art. 19 para compensar quebrantos con resultados positivos?

El dictamen concluye sosteniendo: "Por lo tanto, los quebrantos acumulados en el último ejercicio irregular de la sociedad fusionante podrán ser trasladados a la sociedad continuadora conforme lo previsto en el art. 78 de la ley del impuesto a las ganancias, computándose dicho ejercicio como un período fiscal a los fines dispuestos por el art. 19 de la ley del gravamen".

Nos parece, en última instancia, que todo el razonamiento contenido en el dictamen comentado yerra desde su primera premisa y que, a partir de ello, sólo agrega ideas lógicamente inconexas que -a menos que el hermético argumento del Fisco esconda una ratio subyacente que, por no emanar claramente de las frases que utiliza, no alcanzamos a advertir- nada aportan para sustentar su conclusión final (28).

De todo lo expuesto pueden extraerse las siguientes conclusiones generales que resultan en el anverso de lo sostenido por el Fisco en el segundo párrafo del punto III del dictamen 56/97:

(i) La ley no se refiere con carácter general a ejercicios o años fiscales.

(ii) No existen en la norma situaciones que constituyan excepciones a la determinación sobre la base del año. Sólo existe una autorización a la administración fiscal para variar las fechas de cierre del ejercicio en ciertos casos y, remarcamos, para variar la determinación sobre la base del ejercicio fiscal de doce meses, y no del año fiscal (art. 18, inc. [a], párrafo tercero).

La ley permite la existencia de ejercicios irregulares con fines meramente prácticos los que de ninguna manera inciden sobre el concepto de año fiscal, ni lo trastocan.

En fin, la conclusión correcta del dictamen, parafraseándolo, debió decir:

"Por lo tanto, los quebrantos acumulados en el último ejercicio irregular de la sociedad fusionante podrán ser trasladados a la sociedad continuadora conforme lo previsto en el art. 78 de la ley del impuesto a las ganancias, computándose dicho ejercicio en su totalidad pero teniendo en cuenta que dichos quebrantos son parte proporcional de los quebrantos totales del año fiscal en que se hubiera cerrado dicho ejercicio irregular, permaneciendo pues el derecho del contribuyente a computar los quebrantos restantes producidos desde la fecha de cierre de

ese ejercicio irregular hasta el 31 de diciembre en que expira el año fiscal correspondiente (y con independencia de que se produzcan otros ejercicios irregulares en el transcurso del mismo año), según lo dispuesto por el primer párrafo del art. 18 y el art. 19 de la ley del gravamen que se refiere al cómputo de quebrantos sujeto a un plazo de caducidad cinco (5) años fiscales" (lo resaltado en bastardilla negra es lo modificado por nosotros).

Además del dictamen aludido, corresponde mencionar al dictamen N° 20/98 (DAT), que exhibe el mismo dogmatismo que el anterior cuando ensaya su interpretación de los arts. 19 de la ley del tributo y 32 del decreto reglamentario. Coincidentemente con aquél, interpreta erróneamente que el concepto de "año fiscal" puede lisa y llanamente ser sustituido por el de "ejercicio fiscal", a resultas de lo cual la posibilidad de compensar quebrantos con ganancias futuras se ve restringida a un lapso temporal inferior a los cinco años previstos por el art. 19 citado.

Nos limitamos a transcribir un fragmento del dictamen N° 20/98 (DAT) que resulta ilustrativo de lo anterior: "(...) En virtud de ello, los quebrantos pendientes de cómputo en cabeza de la antecesora, que surjan de la declaración jurada del período fiscal del cese o reorganización, podrán seguir deduciéndose de las ganancias gravadas que obtenga la sociedad continuadora, respetando el término establecido por el art. 19 de la ley del gravamen y 32 de su decreto reglamentario; es decir que la continuadora podrá deducir el quebranto hasta el quinto ejercicio fiscal, tomando en cuenta para ello el ejercicio de origen -en este caso el de la antecesora y considerando al ejercicio irregular - de existir- como un período fiscal".

Finalmente, debemos hacer una breve referencia al único fallo judicial del que tenemos conocimiento referido al tema aquí tratado. Es el dictado con fecha 8 de septiembre de 2000 por la Excma. Cámara Federal de Apelaciones de Mar del Plata, en autos "Fangio y C.I.A. S.A.C.I.F. c. D.G.I. s/Impugnación acto administrativo".

El fallo, a pesar de cierta oscuridad en la expresión de sus razonamientos, tiene una virtud: señala que el año fiscal es el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, según lo establece el art. 18 de la ley 20.628 y sus modificatorias ("...es decir el año fiscal coincide con el año calendario"). Lamentablemente, apenas termina de afirmar esto, la sentencia incurre en la confusión de conceptos tantas veces señalada a lo largo de este trabajo, pues puntualiza: "Esta es la regla general, salvo para las sociedades cuyos ejercicios comerciales pueden no coincidir con el año calendario."

Cabe señalar, a este respecto, que el concepto de año fiscal es precisamente eso, un concepto general, y no una regla. Lo único que tenemos definido es el año fiscal. Cuando en la normativa del impuesto a las ganancias aparece el término ejercicio estamos ante otro concepto -no definido legalmente- que, como tal, no puede modificar de por sí el concepto de año fiscal, precisamente porque éste ya fue definido por la ley.

Si año fiscal es el concepto legalmente definido por el art. 19 de la ley del impuesto a las ganancias como medida del plazo para computar quebrantos, no corresponde modificar tal concepto legalmente definido, asimilándolo con detrimento de la letra de la ley a un concepto huérfano de toda definición legal, como es el concepto contable de ejercicio que aparece en el art. 18 de la ley, sólo aplicable para la imputación de las ganancias en el año fiscal.

Dicho lo anterior, podrá el lector fácilmente constatar que queda sin ningún sustento la parte resolutive del fallo comentado; dos párrafos más abajo del que acabamos de transcribir, el fallo incurre en la confusión de conceptos señalada y afirma lo siguiente: "Por lo tanto en todos los casos en que se liquide el impuesto de autos en base a un balance comercial, la imputación debe hacerse al año de la fecha de cierre del ejercicio, en consecuencia el año comercial es el año fiscal y la fecha de cierre es la que debe tenerse en cuenta".

Obsérvese, finalmente, el vaciamiento que se hace del concepto de año fiscal legalmente definido, en cuanto sin sustento legal alguno se concluye que el año fiscal (período que va desde el 1 de enero al 31 de diciembre) es el año comercial (período que no necesariamente tiene que correr entre el 1 de enero y el 31 de diciembre y que además puede redefinirse mediante ejercicios irregulares). Debe notarse el absoluto absurdo lógico. Lo que es de una forma legalmente definida e inmutable (el año fiscal) termina siendo por vía interpretativa algo distinto y redefinible (el ejercicio comercial).

Habiendo llegado a este punto de nuestro desarrollo parece adecuado contraponer, frente a la frase de Aristóteles del encabezado (que indica cómo un interprete debe siempre disponerse para analizar lo justo legal), un epigrama de Goethe que describe el maquiavelismo en la tarea interpretativa que hemos criticado en este trabajo: "Im Auslegen seid frisch und munter! Legt ihr's nicht aus, so legt was unter" (29).

Múltiples son las implicancias constitucionales que trae aparejada la postura del Fisco nacional en los dictámenes comentados, en cuanto afecta el principio de legalidad (30), la garantía innominada de la capacidad contributiva (31), los principios de equidad, seguridad jurídica y confianza legítima, entre otros.

Sin embargo, soslayaremos el estudio de tales implicancias, concluyendo así el análisis de los arts. 18 y 19 de la ley del impuesto a las ganancias en orden al límite estrictamente temporal del cómputo de quebrantos, habiendo demostrado su improcedente restricción según el razonamiento de los dictámenes 56/97 y 20/98 (DAT).

(1) El calendario gregoriano toma su nombre del Papa Gregorio XIII, que lo impuso en año 1582. Hasta entonces el mundo occidental se gobernaba por el calendario juliano, implantado por Julio César, que asignaba al año una duración de 365 días y 6 horas que se acumulan cada cuatro años para agregar un día a los años bisiestos. Pero la duración del año solar, es decir desde el paso del sol por el equinoccio de primavera o de otoño hasta el próximo paso por el mismo equinoccio, es de 365 días, 5 horas, 48 minutos y 50 segundos. Por lo que el calendario juliano se distanciaba del año solar a razón de 11 minutos y 10 segundos por año. Con el correr del tiempo esta diferencia se había ido acumulando y en la época del Papa Gregorio XIII había llegado a ser de diez días. A fin de evitar los inconvenientes de semejante desajuste, el Papa dispuso que se salvara esa diferencia para lo cual el día 5 de octubre de 1582 pasó a ser el día 15 de octubre. Para el futuro se determinó que los años "fin de siglo" perdieran su carácter normal de bisiestos, salvo que contuvieran una cifra -sin contar los ceros- divisible por 4. Por aplicación de esta reforma el año 1600 fue bisiesto, pero no lo fueron los años 1700, 1800 y 1900 y sí lo es el año 2000, lográndose de esta manera una gran aproximación del calendario civil con el año solar que sólo llegan a distanciarse 1 día cada 3323 años. Todavía para corregir parcialmente esta diferencia el propio Papa Gregorio -con gran previsión- estableció que el año



4000 dejara de ser bisiesto (LLAMBIAS, Jorge Joaquín: "Tratado de Derecho Civil. Parte General", Editorial Perrot, Buenos Aires, 1991, t. II, p. 167).

(2) No puede dejar de recordarse al respecto a la Revolución Francesa que, en su afán por instaurar un orden político y cultural nuevo prescindiendo de toda referencia a la Iglesia, pretendió perpetuar el uso de un "calendario revolucionario".

(3) Debe reconocerse este principio aun en los casos en que las leyes nada indiquen al respecto. Por ejemplo, el art. 2º apartado 3 de la ley del impuesto a las ganancias contempla los beneficios obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables. Hubiera debido decir "los resultados" obtenidos por la enajenación de bienes muebles amortizables. En efecto, si en lugar de una beneficio la actividad desarrollada por el contribuyente hubiera arrojado una pérdida, esta sería computable para restarla del monto imponible o compensarla con los beneficios, en la forma prevista por la ley o la reglamentación.

(4) Cfr. JARACH, Dino, "Impuesto a las ganancias", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1980, ps. 70/71.

(5) Cfr. BÜHLER, O.: "Bilanz und Steuer", ed. Ed. Berlín, Verlag F. Vahlen, 1937, ps. 137 a 157. Citado por JARACH, op. cit. en la nota 4.

(6) Cfr. GARCIA CASTELLANOS, Luis María y ARROYO, Eduardo, "Los quebrantos impositivos: aspectos jurídicos", D.Trib. t. XIV, p. 394 y sigts.

(7) Cfr. MERINO ANTIGÜEDAD, José María, "La compensación fiscal de pérdidas", Rev. Impuestos, 1988, España, citado por GARCIA CASTELLANOS, Luis María y ARROYO, Eduardo, en el artículo indicado en la nota 6.

(8) En este tema seguimos las enseñanzas de LLAMBIAS, ob. cit. en nota 1, a quien transcribimos literalmente.

(9) LLAMBIAS, Jorge Joaquín, ob. cit., t. II, p. 699. A su vez, el proyecto de Código Civil redactado por la Comisión designada por el decreto del Poder Ejecutivo nacional 685/95 ha sido claro en este punto al establecer sin ambages en su art. 2506 -en una escueta pero directa frase-: "La caducidad extingue el derecho".

(10) Cfr.. DE RUGGIERO, R., "Instituciones de Derecho Civil", vol. 1º, p. 336, citado en LLAMBIAS, Jorge Joaquín, op. cit. en la nota anterior, t. II, p. 699.

(11) MARIENHOFF ha afirmado que "conforme a la teoría de la calificación jurídica, los actos, contratos e instituciones tienen la denominación y substancia que le confiere la ciencia jurídica y no la que de manera errónea o arbitraria le asigne el legislador"; Revista CAMPUS, N° XII, septiembre de 1996, p. 8.

(12) CAPITANT, Henri, "Vocabulario Jurídico", Ed. Depalma, Buenos Aires 1979, Segunda acepción del vocablo "Contabilidad". En igual sentido, OSSORIO, Manuel, "Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales", Ed. Heliasta, 1992, p. 373, define al vocablo "ejercicio" como el "Tiempo a que se refiere una empresa industrial o un establecimiento mercantil en sus liquidaciones periódicas o balances principales."

(13) John Maynard KEYNES -pensador predominante en la época de las reformas a la ley del impuesto a los réditos- en su obra "The General theory of employment, interest and money"

editada en inglés en 1936 sostuvo una explicación de la evolución de la economía a través de diferentes tipos de ciclos -ascendentes y descendentes- y el papel que desempeñan en ellos las "crisis".

(14) En dicha reforma se dispuso agregar al texto del art. 3º de la ley 11.682, las siguientes disposiciones:

"Cuando en un año, después de computarse las utilidades exentas, se sufre una pérdida, ésta podrá deducirse de las ganancias que se obtengan en los años inmediatos siguientes.

La deducción se hará, en primer término, contra las ganancias exentas, y si hubiese un saldo contra los réditos netos.

Transcurridos cuatro años después de aquél en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna en lo sucesivo.

A los efectos de este artículo no se consideran pérdidas los importes que la ley autoriza a deducir en concepto de renta mínima no imponible y cargas de familia".

(15) Cfr. MINISTERIO DE HACIENDA DE LA NACION, "Modificación de leyes impositivas y creación de nuevos gravámenes", Buenos Aires, 1944, ps. 55 a 59.

(16) Recuérdese la cita de ARISTOTELES que encabeza el presente trabajo.

(17) HERRERA MOLINA, Pedro, "Capacidad Económica y Sistema Fiscal", Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 200.

(18) El legislador tenía esto tan presente, que con el texto ordenado del año 1960 decidió aumentar el exiguo plazo inicial de cuatro años fiscales previsto en la ley por uno de diez años, que se mantuvo vigente durante el extenso período de 25 años, hasta que fuera reducido al plazo vigente de cinco años, mediante la ley 23.260 con vigencia a partir del 11/10/85.

(19) Cfr. VANONI, E., "Naturaleza e interpretación de las instituciones tributarias", cap. VII, N° 50, Instituto de Estudios Fiscales del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1973.

(20) A no ser que, contra los métodos interpretativos literal, teleológico, histórico y sistemático pretenda el Fisco nacional oponer un nuevo método interpretativo, desconocido por nosotros hasta ahora, que podría denominarse el "método recaudatorio".

(21) Cfr. GULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana Camila, "Impuesto a las Ganancias", 3a edición, Ed. Depalma 1996, Buenos Aires, p. 176.

(22) Cfr. ASOREY, Rubén O., "Reorganizaciones empresariales", La Ley, 1996, p. 122. Aunque la expresión "proporcionalidad del tiempo" no resulta del todo clara parece que en una interpretación contextual debe vincularse necesariamente con "ejercicio irregular". De tal forma la no sujeción del quebranto a esa "proporcionalidad del tiempo" -ínsita en el concepto de ejercicio irregular- significaría que está sujeta a otro tiempo, este "otro tiempo" no sería otro que el año fiscal definido por la ley.

(23) DORADO, Claudio: "Cambio de fecha para el cierre del ejercicio comercial: implicancias impositivas", D.F., t. X, p. 386.

(24) Para profundizar en los enunciados condicionales e implicaciones materiales resulta recomendable la obra de Irving COPI y Carl COHEN: "Introducción a la lógica", Capítulo 8:

Lógica Simbólica, p. 336, Ed. Limusa - Noriega Editores, México, 8ª ed. del inglés, 2000.

(25) Cfr., entre otros, RAIMONDI, Carlos y ATCHABAHIAN, Adolfo, "El impuesto a las ganancias", Ed. Depalma, Buenos Aires, 1999; JARACH, Dino: "Impuesto a las ganancias", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1980; REIG, Enrique J., "Impuesto a las Ganancias", 8a edición, Ed. Macchi, p. 273 y sigs.; GARCIA VIZCAÍNO, Catalina, "Derecho tributario", t. III, Parte Especial, Ed. Depalma, 1997, ps. 38 a 40.

(26) Art. 5º: La cesación de negocios por venta, liquidación, permuta y otra causa, implica la terminación del ejercicio fiscal corriente y obliga a presentar dentro del plazo que establezca la Administración Federal de Ingresos Públicos, entidad autárquica en el ámbito del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, una declaración jurada correspondiente al ejercicio terminado.

(27) El calificativo no es peyorativo, sino que debe leerse literalmente. Decimos insignificante porque carece de significación jurídica, dado que la ley no se la otorga. Lo contrario ocurre con el concepto de año fiscal definido en el primer párrafo del art. 18 de la ley del impuesto a las ganancias.

(28) Aun cuando fuera posible inferir una ratio subyacente en el párrafo bajo análisis, preferiríamos no adentrarnos en ella. Por un lado, nos parece que esa ratio implícita -en caso de existir- estaría viciada por el error básico -ya refutado- de asimilar año fiscal y ejercicio fiscal; a partir de esa premisa conceptual falsa, torna falsa cualquier apodeixis. Por otro lado, tal hipotética ratio subyacente debería surgir manifiestamente y bien expuesta; en rigor, todo dictamen emitido por la Administración debería exhibir una fundamentación exhaustiva, autosuficiente y lógicamente articulada.

(29) "En la interpretación sed inventivos y vivaces! Aunque no saquéis nada del texto, atribuidle algo."

(30) En tal sentido la jurisprudencia estableció que la interpretación de la ley comienza por la ley misma, no siendo admisible que so pretexto de realizar dicha tarea se le agreguen expresiones y conceptos y se altere su contenido atribuyéndole un espíritu distinto del que surge de la literalidad de sus términos, pues corresponde al Congreso apreciar las ventajas e inconvenientes de las leyes y legislar en consecuencia ("Reynaldo B.A. Bignone", CSJN 21/6/84, Fallos 306:655; "Maxinta S.A.", CNFed. Contencioso Administrativo, sala IV, 5/6/90, (IMPUESTOS, t. 1991-A, 294); Fallos 304:1736). Asimismo, nuestro más Alto Tribunal estableció que resulta inadmisibles una inteligencia que, con aparente fundamento en razones gramaticales, desnaturalice los institutos reglados por la norma y produzca un resultado opuesto al procurado por el legislador ("Caminal S.C.A. c. Fisco nacional s/ nulidad de resolución" del 14/10/92 (IMPUESTOS, t. 1993-A, 63), ED 20/5/93, p. 2). En el mismo sentido de defensa del principio de legalidad pueden reseñarse algunos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación: Fallos 182:411; 184:542; 185:36; 186:521; 206:21; 214:269; 239:58; 251:7; 258:17; 262:60; 268:446; 274:198; 277:262; 278:54.

(31) Es evidente que las restricciones a la utilización del quebranto en la forma en que lo autoriza la ley afectan al principio de capacidad contributiva, vinculado con la equidad tributaria. En rigor, las compensaciones de quebrantos con ganancias resultan absolutamente

necesarias para receptar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo, desde que el concepto de renta posee una expresión más ajustada a su propia naturaleza cuando se expresa en ciclos plurianuales (cfr. GARCIA CASTELLANOS, Luis María y ARROYO, Eduardo, ob. cit., p. 394 y sigts.).