



# CAPACITARTE



## **Fallo de la Corte que efectúa un aporte relevante en la imputación de resultados para los sujetos empresa<sup>1</sup>**

En este trabajo se analiza la evolución del criterio de devengado desde la óptica fiscal, comentando un reciente fallo de la Corte, el cual aporta un enfoque jurídico a este arraigado y relevante concepto, que considerando los escasos pronunciamientos conocidos con posterioridad, seguramente modificará su interpretación, sin dejar de destacar la necesidad de adecuación de la ley del gravamen aportando pautas generales y particulares tendientes a delimitar su aplicación.

por [NÉSTOR ROSSI \(\\*\)](#)

La ley del Impuesto a las Ganancias en su artículo 18 dispone las pautas de imputación a ser observadas por los contribuyentes de cara a la determinación de ese gravamen. Recordamos que para las ganancias empresarias, la ley dispone como año fiscal aquél en el que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado, considerando ganancias gravadas aquéllas devengadas en el curso del mismo. Agrega la norma que las disposiciones sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario.

Si bien luego precisa pautas específicas a considerar a efectos de la imputación de ganancias en casos determinados (1), cierto es que no aporta mayores

---

<sup>1</sup> Fuente: <https://www.cronista.com/fiscal/Fallo-de-la-Corte-que-efectua-un-aporte-relevante-en-la-imputacion-de-resultados-para-los-sujetos-empresa-20130610-0004.html>

definiciones que permitan delimitar el criterio de "devengado" tendientes a desentrañar, aunque más no fuera como marco general, cuál fue el propósito que el legislador persiguió cuando estableció que las empresas deberían determinar el impuesto bajo este principio rector.

En ese contexto normativo, y frente a la dinámica cambiante de los negocios, las empresas día a día se enfrentan ante la necesidad de determinar correctamente sus impuestos debiendo atender este concepto indefinido en el texto legal, quedando expuestas, en ese sentido, a la toma de decisiones no exentas de incertidumbre.

No obstante ello, los principios y normas contables, pero fundamentalmente la doctrina y jurisprudencia, han enriquecido el debate al respecto. A pesar que las controversias no fueron pocas y dieron lugar a varios pronunciamientos, no han recorrido una línea argumental consolidada, en términos de ser entendidas, en alguna medida, como supletorias del espacio vacío dejado por la ley al respecto. No es pretensión del presente extenderse en un repaso detallado de los antecedentes existentes, sino que nuestra propuesta es, a partir de una presentación general del concepto, detenernos en la más reciente jurisprudencia judicial conocida que, a diferencia de sus antecesoras, en principio se aprecia decidida a interpretar el concepto de manera clara y determinante, a partir de un enfoque un tanto diferenciado.

Introducción al enfoque contable del criterio de devengado  
Las normas contables profesionales vigentes disponen, en general, que los efectos de las transacciones y otros hechos, deben reconocerse en los períodos que ocurren, con independencia del momento en que se produjeron los ingresos y egresos de fondos relacionados.

Asimismo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de creciente y paulatina adopción en nuestro país (por opción u obligación), disponen que el ingreso de actividades ordinarias vinculadas a bienes debe ser reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad (2), agregando que los ingresos de actividades ordinarias y los gastos, relacionados con una misma transacción o evento, se reconocerán de forma simultánea, proceso habitualmente conocido con el nombre de correlación de gastos con ingresos.

La evolución del concepto desde la óptica fiscal

Los antecedentes y la doctrina se han alineado en general en conceptualizar que un ingreso está devengado cuando fue adquirido el derecho a percibirlo, por haberse producido los hechos necesarios para ello, criterio correlativamente aplicable para los gastos.

Se plantea que su existencia requiere de "causa eficiente" o hecho sustancial que le de origen; "certeza", que implica que el ingreso o gasto no debe estar sujeto a condición que pueda tornarlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido; "correlación", que importa que de cada rédito se deben deducir todos los gastos o pérdidas incurridas para obtenerlo en la proporción y ritmo correlativo; y "evaluación", que implica la posibilidad de medir razonablemente la renta, sin que ello implique la necesidad de que fuera exigible o que fuera exactamente determinado. La jurisprudencia en varios de sus pronunciamientos tuvo en cuenta estos elementos (3).

No obstante lo expuesto, la aplicación de estos conceptos a las operaciones económicas desarrolladas por las empresas, fue campo propicio para diferentes interpretaciones, abriendo paso a controversias. En ese devenir, en los últimos años, tuvo fuerte presencia el entendimiento de considerar que, desde la

perspectiva fiscal, frente a la aplicación del criterio, debía verificarse un apareamiento a la contabilidad.

En ese sentido hubo para nuestra práctica tributaria un antecedente, que si bien luego fue acompañado por otros, se convirtió en el referente del criterio de identificación de los balances fiscales y contables (4). En el mismo, se rechazó un planteo del contribuyente ya que "no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial, por cuanto la pauta reglamentaria alude al resultado neto del ejercicio comercial al que se le adicionarán y deducirán ajustes impositivos". Agrega el fallo, "las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley y su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción" (por ejemplo normas específicas de valuación para rubros patrimoniales, o de incidencia de cargos a resultados).

Desde entonces, es innegable que nuestra práctica, a partir de la jurisprudencia citada tuvo presente también que, en tanto no mediara norma fiscal específica que regule el reconocimiento del devengado para un concepto, se advertía prudente observar identidad temporal en el reconocimiento contable e impositivo del mismo. Por otra parte, no apreciándose diferencias considerables entre las acepciones contables e impositivas del criterio, toda vez que ambos coincidían en elementos tipificantes como la verificación de hechos sustanciales, la correlación de ingresos y gastos, etc., se colegía como una armónica consecuencia practicar la determinación fiscal adoptando el balance contable, sólo alterándolo cuando por aplicación de normas fiscales taxativamente previstas correspondiera hacerlo. Sin embargo, cuando en esa línea argumental parecían apoyarse las actuaciones de la AFIP, la jurisprudencia y, consecuentemente asumidas, las posiciones de muchos contribuyentes, la Corte Suprema de Justicia en su actual composición - vale mencionar prolífera en la generación de jurisprudencia tributaria en los

últimos tiempos-, sorprendió con un enfoque distinto del criterio de devengado, que, a juzgar por su contundencia y presumible incidencia en los pronunciamientos posteriores, pareciera convertirse en un quiebre en la manera de enfocar el tema.

La nueva "mirada" de la Corte frente al devengado fiscal. Nuestro Máximo Tribunal de Justicia debía pronunciarse sobre el tratamiento fiscal a acordar a ciertos gastos de una empresa dedicada a la elaboración de bebidas gasificadas, con relación a contratos de apoyo de evolución comercial celebrados con sus clientes, a fin de garantizarse exclusividad con el objeto de mantener o incrementar su cuota de mercado, a cambio de sumas de dinero pagadas por la empresa (5).

La controversia estaba centrada en la procedencia de la deducción de los pagos a los clientes en el ejercicio de ocurrencia de los mismos, a título de gastos de publicidad vinculados al giro de su negocio, o si contrariamente, en tanto las obligaciones inherentes a los mismos involucraban una prestación que se prolongaba por más de un período fiscal, la deducción de los gastos realizados en virtud de cada contrato, implicaba que la imputación debía realizarse proporcionalmente al servicio prestado en cada ejercicio fiscal, ésta última visión no solo pretendida por el Fisco Nacional, sino confirmada por las instancias anteriores intervinientes (6).

La Procuradora había adelantado que, a su entender, los gastos se imputan en el ejercicio en que se devengan, y que a efectos de dicho discernimiento, no se requería en el caso mayor esfuerzo que respetar la voluntad del legislador expresada en la propia letra de la ley, sin que quepa a los jueces sustituir al legislador sino aplicar la norma tal como éste la concibió, y sin que tampoco les competía introducir distinciones que la letra de la ley no establece. En virtud de ello, consideró que el devengamiento de los gastos se había producido en el

momento en el que los mismos habían sido incurridos, y correspondía deducirlo íntegramente en el ejercicio fiscal correspondiente a dicho instante. Para dar por tierra con el criterio de las instancias anteriores consideró que cuando el legislador prevé excepciones a la utilización del método del devengado - que es, en definitiva, lo que pretendió aquí el Fisco Nacional- lo hace de manera expresa.

Los jueces en su fallo hicieron propias las manifestaciones de la Procuradora, agregando que no debía perderse de vista "que "devengar" es un concepto general del derecho empleado usualmente para dar cuenta de la circunstancia misma del nacimiento u origen de un derecho de contenido patrimonial. Alude, en tal sentido, al fenómeno mismo de la génesis de un derecho. En dicha inteligencia, cuando el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias emplea el citado término lo hace para que se realice la imputación de las ganancias y los gastos al ejercicio en que acaecieron los hechos jurídicos que son su causa, con independencia de otras consideraciones que no surjan de lo dispuesto por la ley (en todos los casos, el resaltado nos pertenece).

En virtud de ello consideraron que con independencia que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotellaba la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos radicaba en que la empresa accionante se obligó por contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria en un ejercicio fiscal determinado, y en él consecuentemente, procedía realizar la deducción en el mismo.

El efecto reciente de la jurisprudencia de la Corte

En un reciente antecedente (7) la discusión requería al Tribunal pronunciarse sobre el pasivo habilitado contablemente por la recurrente en concepto de provisión para el "recupero medio ambiente" para afrontar los gastos en que la apelante debería incurrir, en ocasión de agotarse los pozos excavados para extraer hidrocarburos y gas, con el propósito de preservar el medio ambiente al taponar y abandonar dichos pozos.

La AFIP, determinación de oficio mediante, había objetado el criterio de la empresa, en el entendimiento que la deducción que ésta última había practicado, resultaba improcedente en razón de no encontrarse devengada. Cabe mencionar que en el ejercicio fiscal 2004 la empresa había deducido los cargos contables efectuados por este concepto en ese ejercicio fiscal, así como aquéllos imputados en ejercicios anteriores.

La instancia anterior (8) había confirmado la determinación fiscal, al sostener que el pasivo denominado por la empresa como "provisión" refería en realidad a un pasivo contingente que, por sus características, consiste en una "previsión", como tal no certera y sujeta a la condición de que los pozos se agoten estando en manos del mismo concesionario que formuló el cargo.

La empresa, al apelar el fallo ante la segunda instancia, se agravia por considerar que los costos deducidos no eran sino gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente del rédito, y que el entendimiento de considerar que el gasto no se devengó al estar sujeto a la condición de finalización de la extracción de hidrocarburos, importaba confundir condición con plazo, en tanto en su visión, la obligación del cierre de los pozos no era incierta, sosteniendo que el concesionario no podía optar entre cerrarlos o no cerrarlos.

La Cámara, teniendo en cuenta a su vez las normas establecidas por la Autoridad de Aplicación en la materia, con relación a los procedimientos a efectuar de cara al

abandono de pozos improductivos, confirmó el fallo de la instancia anterior, considerando determinante a tales efectos que la mentada obligación de taponamiento se encuentra sujeta a que el pozo se encuentre - durante el lapso que dure la concesión - en condiciones de ser abandonado. Ello por cuanto, a la luz de dicha normativa, finalizada la concesión por cualquier causa (sea normal o anormal), el concesionario no tiene el deber de taponar todos los pozos existentes, sino únicamente aquellos respecto de los cuales no pueda probar la inconveniencia técnico-económica de hacerlo, incluso si ellos se encuentran en estado inactivo.

Finalmente, y a partir de la expresa consideración del enfoque jurídico del criterio de "devengado" efectuada por la Corte en el caso citado, concluyeron a favor de la determinación fiscal a partir de considerar que el hecho jurídico que actúa como causa de la referida obligación de taponamiento, y a la cual ella se encuentra condicionada, no consistía, como sostenía la empresa, en el inicio de los trabajos de excavación, sino en la efectiva obligación de taponar el mismo en su calidad de concesionario, circunstancia sujeta a una condición futura e incierta, que como tal impedía reconocer como fiscalmente devengados los cargos contables imputados a resultados del ejercicio.

Más reciente aún es un dictamen de la Procuradora en un caso donde la discusión estaba relacionada al momento en el que correspondía la deducción de comisiones destinadas a retribuir a productores de seguros de una Aseguradora de Riesgos del Trabajo (ART) (9). Normas regulatorias obligaban a las citadas entidades a registrar contablemente una vez al mes, y en el mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones. El contribuyente en función de ello, citando jurisprudencia conocida relacionada a la identificación de balances contable y fiscal había deducido las comisiones en el ejercicio de determinación, criterio que fue cuestionado por el Fisco determinándosele diferencias de impuesto, que fueron rechazadas por las

instancias anteriores a la Corte, confirmatorias ambas de la posición del contribuyente, al sostener además que, de suscribir el criterio fiscal, se expondría a la empresa a la falsa disyuntiva de cumplir con la normativa regulatoria de la actividad en materia de registraci3n, o hacerlo con el ordenamiento tributario, debiendo, a su entender, adoptarse un criterio que concilie ambos marcos normativos.

El Fisco interpuso entonces recurso extraordinario ante la Corte, haciendo hincapi3 sobre un elemento al que las instancias anteriores no otorgaron entidad relevante, cual es que las normas regulatorias, con independencia de la registraci3n de las comisiones, disponían tambi3n que los productores adquirirían el derecho a percibir sus comisiones cuando la ART percibiera el importe de la prima, y que, consecuentemente, de no producirse ese ingreso, la obligaci3n asumida por la ART se volví inexistente y el gasto de comisiones no se habría devengado.

La Procuradora, trayendo tambi3n a colaci3n la reciente definici3n de la Corte, en cuanto a la vinculaci3n del concepto de devengado con un derecho de contenido patrimonial que requiere identificar los hechos jurídicos que le son causa, concluy3 que, en el caso, identificaba dos hechos jurídicos distintos que debían verificarse para que se entendiera nacida la obligaci3n de pago de la comisi3n: la suscripci3n del contrato de seguro y la percepci3n por parte de la ART de la prima. Sostuvo en ese sentido que, en ausencia del cobro de la prima, no nace el derecho patrimonial a favor de los productores, y consecuentemente, para el Impuesto a las Ganancias no habr3 gasto devengado.

En virtud de ello, la Procuradora opin3 en favor de revocar la sentencia apelada, no habiéndose hasta el momento pronunciado la Corte respecto al caso.

Conclusiones

El derecho tributario mantiene identidad propia. En ese contexto, con relación al concepto de devengado, imprecisiones normativas mediante, la doctrina y la jurisprudencia han realizado valiosos aportes tendientes a capturar elementos reveladores para identificarlo en nuestro campo tributario, compartiendo en ese sentido en muchos casos el enfoque con la contabilidad, pero no necesariamente siempre alineados a la acepción contable del término.

No obstante, a partir de ciertos antecedentes y hasta el presente, hubo una tendencia creciente de alinear el alcance impositivo del término a su suerte contable, bajo el supuesto que siendo los balances comerciales fuente ineludible para la determinación del balance fiscal, no cabe en éste último hacer distinciones al primero que no se desprendan de taxativas disposiciones contenidas en las normas que regulan el gravamen (rubros con valuación específica, gastos con criterios establecidos para su deducción, etc.).

No debe soslayarse la relevancia que frente a la determinación del gravamen importa el balance comercial, no solo por cuanto debe ser utilizado como punto de partida del balance fiscal, sino porque se aprecian claros puntos de conexión entre los elementos condicionantes para que, en uno u otro campo, se verifique su existencia.

Adviértase, sin embargo, que la alineación no debe necesariamente ser total. Es que la información contable está destinada a servir como fuente de información a terceros y en ese sentido evoluciona dinámicamente en función de su finalidad en cuanto a la forma de valuar componentes del patrimonio o medir resultados. Además debe ser prudente en ello, por cuanto los estados contables habilitan a disponer de las ganancias generadas por el ente mediante la distribución de utilidades, y eventuales excesos en ese sentido podrían resultar perjudiciales para, por ejemplo, los acreedores. Pero la determinación del balance fiscal debe ser más precisa aún, si tenemos en cuenta que inevitablemente obliga al ente a

desembolsar un importe determinado en concepto de impuestos donde es clara la contraposición de intereses con el Fisco.

Si faltaba alguien que enriqueciera definitivamente este debate era nuestro Máximo Tribunal de Justicia. Y lo hizo aportando un enfoque jurídico del criterio de devengado, que a juzgar por los escasos pronunciamientos conocidos con posterioridad, va a dejar su marca.

En ese camino, para desentrañar si existen gastos o ingresos devengados frente al impuesto, no debe descansarse plenamente en su alineamiento con la contabilidad, o tampoco necesariamente apreciarse una correlación temporal que, por ejemplo, difiera la deducción de un gasto a los períodos a los cuales pueda presumirse que su erogación les es útil. Hacerlo significaría, en esa comprensión, hacer distinciones que la ley no establece. Lo relevante es, en cambio, discernir si ha nacido o no un derecho patrimonial entre las partes, que obviamente se vincule con el desarrollo de operaciones gravadas con el impuesto. Y en esa línea argumental, de concluir que efectivamente ha nacido un derecho patrimonial entre las partes corresponde devengar fiscalmente el ingreso o gasto en ese ejercicio, porque han ocurrido los hechos jurídicos que le son causa.

Se impone en esa construcción, verificar si se está ante una obligación sujeta a condición, para en ese evento discernir si la misma es suspensiva o resolutoria (10). De estarse ante las primeras, el hecho jurídico sustancial disparador del devengamiento depende de algún hecho futuro e incierto que en ese estadio, no da origen a un derecho patrimonial. Contrariamente, un cargo estaría devengado aún en el caso que estuviera sujeto a una condición resolutoria, toda vez que el derecho estaría adquirido, con independencia que pudiera ser revocado por un hecho futuro e incierto al momento de adquirirse el derecho de contenido patrimonial.

Con todo, la complejidad de la temática, en combinación con la necesidad de adaptarla a nuevos negocios y transacciones, fuertemente vinculados al permanente desarrollo tecnológico, nos impone abordarla con flexibilidad, sin dejar de lado las circunstancias particulares y perspectivas diferentes. El enfoque que la Corte le ha dado a este arraigado y relevante concepto, probablemente modificará el status que permitía al experto tributario descansar en la contabilidad en lo que a la imputación de resultados impositivos respecta, exponiéndolo a un ejercicio dinámico, que a partir de distintos elementos conceptuales disponibles, le permita decidir de manera tal que resulten adecuadamente armonizados. Seguramente habrá lugar para diferentes interpretaciones, en tanto podremos enfrentarnos a casos de resolución compleja, evaluados desde perspectivas e intereses distintos.

No seríamos originales si destacáramos la necesidad de que la ley del gravamen adecúe sus disposiciones aportando pautas generales y/o particulares tendientes a delimitar el criterio del devengado fiscal. Sin embargo, es necesario hacerlo. Mientras tanto, ese ejercicio de comprensión dinámica será quizás inevitable, en tanto las precisiones normativas continúen ensanchando su brecha de adaptación a los cambios permanentes que las transacciones económicas imprimen. Se trata también, al final de cuentas, de un interesante y constante desafío que, una vez más, no permitirá a los especialistas tributarios dormir el sueño de los justos.

(1) Por ejemplo el instituto conocido como "devengado exigible" que permite diferir al momento de la exigibilidad las ganancias derivadas de ventas de mercaderías con plazos de financiación mayores a 10 meses y otras operaciones, las pautas a seguir para las diferencias de impuestos, a las reglas para la deducción de erogaciones que fueran ingresos de fuente argentina para sujetos vinculados del exterior, etc.

(2) La NIC 18 asume que ello se verificará cuando se cumpla con las siguientes condiciones: a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes; b) la entidad no permanece

implicada en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo sobre los mismos; c) el importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con fiabilidad; d) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad. Similares condiciones se establecen para los servicios, siempre ponderando grados de avance en su realización. Cabe mencionar que estas pautas generales, son de aplicación a "ingresos de actividades ordinarias", existiendo en las NIIF otras normas que regulan el tratamiento de ingresos y gastos en casos específicos.

(3) CNACAF Sala A 30/09/2003 "Casa Otto Hess SA" y Ecohabitat SA del 29/04/2004 y Alto Palermo SA del 23/12/2008 de la misma sala, TFN 15/12/00 Sala A Laboratorios Motter S.A., entre otros antecedentes.

(4) Industrias Plásticas D Accord SRL Sala A TFN del 17/12/1997 confirmado por la CNACAF Sala II del 06/07/2000. Antes Huelva SA, TFN del 14/09/72

(5) Compañía Tucumana de Refrescos S.A., en fallo del 24/05/2011 En fallos del TFN Sala A del 12/02/04 y CNACAF Sala IV 14/08/2007.

(6) Fallos del TFN Sala A del 12/02/04 y CNACAF Sala IV 14/08/2007.

(7) ENAP Sipetrol Argentina S.A., en fallo de la Sala III de la CNACAF del 28/09/2012.

(8) ENAP Sipetrol Argentina - Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación en fallo del 19/04/2011.

(9) Asociart SA ART del 26/02/2013. Previamente se pronunció el TFN Sala A con fecha 25/06/2008 y la CNACAF Sala III el 22/09/2010.

(10) Para nuestro Código Civil "la obligación es formada bajo condición resolutoria, cuando las partes subordinaren a un hecho incierto y futuro la resolución de un derecho adquirido" (artículo 553), mientras que "la obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda" (artículo 545).

El Dr. Néstor Rossi, es Contador Público, - Senior Manager de PwCArgentina



# CAPACITARTE

*Es ser líder de tu vida*