

MAESTRIA EN TRIBUTACIÓN

UNLZ

IMPUTACIÓN DE RENTAS

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

HECHO IMPONIBLE

- ✓ *Aspecto objetivo:* Descripción objetiva de un hecho o situación.
- ✓ *Aspecto subjetivo:* Elementos necesarios a efectos de individualizar a la persona que debe “realizar” el hecho o “encuadrarse” en la situación en que objetivamente fueron descriptos.
- ✓ *Aspecto cuantitativo:* Base imponible y alícuota a aplicar sobre la misma.
- ✓ *Aspecto Espacial:* Lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.
- ✓ *Aspecto temporal:* Momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AÑO FISCAL

Art. 18 de la LIG

Los contribuyentes imputarán sus ganancias al año fiscal, de acuerdo con las siguientes normas:

a) (...) Las ganancias indicadas en el artículo 49 se consideran del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han devengado.

(...) Se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo.

b) (...) Cuando corresponda la imputación de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos -excepto los producidos por los valores mobiliarios-, alquileres y otros de características similares.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

CRITERIO DE PERCIBIDO

Art. 18 de la LIG

Cuando corresponda imputar las ganancias de acuerdo con su percepción, se considerarán percibidas y los gastos se considerarán pagados, cuando *se cobren o abonen* en efectivo o en especie y, además, en los casos en que, estando disponibles, *se han acreditado en la cuenta* del titular o, con la autorización o conformidad expresa o tácita del mismo, se han *reinvertido, acumulado, capitalizado*, puesto en reserva o en un fondo de amortización o de seguro, cualquiera sea su denominación, o dispuesto de ellos en otra forma.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

CRITERIO DE DEVENGADO

Art. 18 de la LIG

“...cuando corresponda la imputación de las rentas de acuerdo con su devengamiento, la misma deberá efectuarse en función del tiempo, siempre que se trate de intereses estipulados o presuntos (excepto los producidos por los valores mobiliarios), alquileres y otros de características similares. ...”.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

CRITERIOS DE IMPUTACIÓN POR CATEGORÍAS

Primera y Tercera: DEVENGADO

Segunda y Cuarta: PERCIBIDO

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EXCEPCIONES AL CRITERIO GENERAL DE IMPUTACIÓN

- ✓ **Devengado exigible**
- ✓ **Honorarios al directorio, síndicos, socios administradores**
- ✓ **Ajuste de impuestos**
- ✓ **Dividendos y participaciones sociales**
- ✓ **Gastos no imputables a una determinada categoría**
- ✓ **Ajustes retroactivos de rentas del trabajo personal**
- ✓ **Planes de seguro de retiro privado**
- ✓ **Erogaciones de empresas locales de capital extranjero a favor de compañías vinculadas o situadas en paraísos fiscales**

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

OTRAS EXCEPCIONES

- ✓ **Gratificaciones del personal**
- ✓ **Resultado de rescisión de operaciones**
- ✓ **Descuentos y rebajas extraordinarias**
- ✓ **Quitas concursales**

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

CONCEPTO DE GANANCIA

John F. Due (“Análisis Económico de los Impuestos”, 1968)

1. El monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma.
2. El valor de la actividad consuntiva de la persona.
3. El incremento en el valor del activo poseído durante el período.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

CRITERIO DEL DEVENGADO

Diccionario de la Real Academia Española

“Adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título”

La definición, ¿contempla todos los casos?

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

BALANCE CONTABLE VS. BALANCE FISCAL

- ✓ Huelva SA. TFNA Sala A del 14/9/1972
- ✓ Maríncola Jorge. TFN Sala D del 14/12/2000
- ✓ Industrias Plásticas D ´ Accord. TFN Sala A del 17/12/1997
- ✓ Industrias Plásticas D ´ Accord. CNACAF Sala II del 6/7/2000
- ✓ Compañía Tucumana de Refrescos SA. TFN Sala A del 12/12/2004
- ✓ Inmobal Nutrer SA. TFN Sala A del 29/11/2010
- ✓ Grupo de Enlace AFIP – Consejo. Acta del 22/6/2005

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

BALANCE CONTABLE VS. BALANCE FISCAL

Decreto Reglamentario LIG – artículo 69

Los sujetos comprendidos en los incisos a), b), c) y en el último párrafo del artículo 49 de la ley, que lleven un sistema contable que les permita confeccionar balances en forma comercial, determinarán la ganancia neta de la siguiente manera:

- a) al resultado neto del ejercicio comercial sumarán los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley y restarán las ganancias no alcanzadas por el impuesto. Del mismo modo procederán con los importes no contabilizados que la ley considera computables a efectos de la determinación del tributo;

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO CONTABLE

Fowler Newton, Chapman, Chyrikins y Lazzati

Tratándose de *INGRESOS*, la procedencia de su asignación a un ejercicio determinado dependería de la concurrencia de las siguientes condiciones:

- a) Debe haberse producido el *hecho sustancial* que lo genera.
- b) Debe ser posible la *medición objetiva* de dicho ingreso.
- c) Debe existir una *prudente ponderación* de los riesgos inherentes a la concreción de la operación.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO CONTABLE

Fowler Newton, Chapman, Chyrikins y Lazzati

Tratándose de *GASTOS*:

- a) Si el costo *está vinculado* con un determinado ingreso, corresponde su imputación al mismo período en que se generó dicho ingreso (correlación ingresos - costos).
- b) Si el costo *no está vinculado* con un ingreso específico, pero puede relacionárselo con un período, debe ser imputado a este período con el que se relaciona.
- c) No dándose ninguna de las dos alternativas anteriores, el costo debe ser imputado al período en que es conocido.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

NORMAS CONTABLES

Resolución Técnica (FAPCE) N° 17 (del 27/12/2000)

2.2. Devengamiento

Los efectos patrimoniales de las transacciones y otros hechos deben reconocerse en los períodos en que ocurren, con independencia del momento en el cual se produjeren los ingresos y egresos de fondos relacionados.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

Enrique J. Reig (Reig, "Impuesto a las Ganancias", pág. 314, 10° ed., Julio de 2001)

“...entendemos que también la determinación del importe exacto del ingreso o gasto, o la fijación de un término preciso para el pago, son irrelevantes siempre que se hayan producido, en el respectivo período, los **hechos sustanciales** inherentes o la existencia misma del **derecho a percibir** el ingreso, o a ser requerido el pago de un gasto...”.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

Enrique J. Reig (Reig, "Impuesto a las Ganancias", pág. 314, 10° ed., Julio de 2001)

Características del concepto del devengado:

1. Requiere que se hayan producido los hechos sustanciales generadores del ingreso o del gasto.
2. Requiere que el derecho al ingreso o el compromiso del gasto no esté sujeto a condición que pueda hacerlo inexistente al momento de cumplirse lo comprometido.
3. No requiere actual exigibilidad o determinación, ni fijación de término preciso para el pago; puede ser obligación a plazo y de monto no determinado.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

Raimondi Carlos A. y Atchabaian Adolfo. El Impuesto a las Ganancias. La Ley, 2010. El criterio de lo devengado está basado en tres principios fundamentales:

- ✓ **De causalidad**, según el cual, para la imputación del beneficio, o del gasto, se requiere la existencia de una causa eficiente.
- ✓ **De correlación**, entre la imputación de ganancias y de gastos, a tenor del cual éstos se restarán de las ganancias que los han provocado, y no de otras.
- ✓ **De valuación**, de ganancias y gastos no determinados, según el cual si al final de un ejercicio se ignora el monto exacto de un beneficio, o de un gasto, devengado, debe estimárselo adecuadamente.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

García Vazquez Enrique.

Un gasto (o un rédito) está devengado cuando:

- ✓ Esté determinado en cuanto a su cantidad.
- ✓ No esté sujeto al cumplimiento de condición alguna; solo se debe cumplir el plazo, que ha de estar fijado de modo preciso, para el pago o la percepción, respectivamente.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

Díaz, Vicente Oscar.

“...el devengamiento, como hecho adquisitivo, tiene que reflejar obligaciones generadas a favor del responsable y que se encuentren en el campo del hecho imponible...”.

“...el devengamiento, una vez que se ha producido con todos los efectos de disposición de la renta, resulta imposible posponerlo como hecho de vinculación tributaria plena bajo el supuesto hipotético de que parte de dicho ingreso podría reverse en el año siguiente...”.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DOCTRINA

Balzarotti Guillermo

“...toda variación cualitativa o cuantitativa verificada en un patrimonio, originada en hechos naturales o sociales, sin sujeción a condición alguna”.

“...la condición convenida, pero aún no ocurrida, no fulmina ni posterga el correspondiente devengamiento, sino que meramente crea la necesidad de estimar la magnitud del alea con que está asociado...”.

“...no puede existir devengamiento, si no se atiende a las modificaciones patrimoniales, producidas estas últimas como consecuencia de los hechos que generan el ingreso (los hechos sustanciales y los que no lo son, pero que crean obligaciones).

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

PERCIBIDO VS. DEVENGADO

- ✓ Dictamen (DAL) 2/98
- ✓ Dictamen (DAT) 87/98
- ✓ Tinelli Marcelo Hugo. TFN Sala D del 16/2/2000
- ✓ Tinelli Marcelo Hugo. CNACAF Sala I del 15/11/2005

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

PERCIBIDO – Pago con bonos

Levy Fresco Rafael. TFN Sala C del 25/9/2007

Corresponde considerar como percibida la renta, cuando los fondos se encuentran disponibles a favor del beneficiario, lo que en la especie opera cuando los títulos que configuran la retribución obtenida por el contribuyente se incorporaron al patrimonio de éste y puede realizarlos en el mercado o efectuar cancelaciones de impuesto a su opción.

En ese sentido, se confirmó el ajuste fiscal al considerar gravados los bonos al valor de mercado a la fecha de su incorporación al patrimonio del recurrente esto es, a la fecha de la puesta a disposición de los mismos en su cuenta en la comisionista de bolsa.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL FISCO OPINA

Dictamen (DATJ) 47/1976

Con el significado que gramaticalmente se le asigna y por lo que jurídicamente se entiende por "devengado" una renta se encontraría devengada cuando se ha adquirido el derecho a su percepción, es decir cuando el derecho (sea o no exigible) se ha incorporado al patrimonio del sujeto.

El devengamiento de los intereses producidos por préstamos -cuando ése sea el sistema contable utilizado- se producirá por el transcurso del tiempo. No modifica dicho principio el hecho de que tales intereses sean percibidos adelantados o vencidos.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL FISCO OPINA

Dictamen (DAT) 42/1999

Cuando sujetos de la tercera categoría cobren servicios por adelantado, para la determinación del impuesto a las ganancias no se computarán las rentas generadas por los mismos hasta que éstos se presten, originando así el derecho a una contraprestación.

Dictamen (DAT) 42/2002

Para considerar una renta devengada, dicho concepto no debe estar sujeto al momento del pago de la misma ni al procedimiento para su cobro, sino que solamente es necesario que se haya adquirido el derecho de alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título, en tanto su perfeccionamiento no se encuentra supeditado a ninguna condición que pueda transformarla en inexistente.

Dictamen (DAT) 20/2006

Seguro de extensión de garantías. Pago de comisiones al mandatario. Imputación. Vinculación con el Balance Contable.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL FISCO OPINA

Dictamen (DAT) 62/2002

Los ingresos obtenidos por adelantado por el alquiler de un inmueble que fueran pagados totalmente con otro inmueble, nos permite considerar que tales ingresos se van a ir devengando con el transcurso del tiempo, proporcionalmente, en cada uno de los ejercicios que abarquen dichos ingresos, no pudiendo los mismos, ser imputados totalmente al ejercicio en que se efectivizó el cobro adelantado, por no haberse producido en dicho ejercicio los referidos hechos sustanciales generadores de los mismos.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

JURISPRUDENCIA

Barret de Sa, Dora, CNACAF Sala IV, 08/10/1981

Imputación de la renta de diferentes actividades.

Vamagra S.A., TFN Sala D, 18/10/2004

Mirror Holding S.A., TFN Sala C, 21/07/2006.

CNACAF Sala II del 30/3/2010

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

JURISPRUDENCIA

Laboratorios Motter S.R.L., TFN Sala A, 28/11/2000

“...en cada período fiscal deben computarse los ingresos y gastos reales que estrictamente correspondan a cada año, conforme al concepto de lo devengado y con prescindencia del ejercicio en que se contabilizaron...”.

Availability S.A., TFN Sala A, 31/08/2005

Provisiones, acreditación de la prestación en el período imputado.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

JURISPRUDENCIA

Brochero Angela Ramona., TFN Sala B, 9/03/2004

Referido a la forma en que se deben imputar los intereses condonados al contribuyente al ingresar a un plan de facilidades de pago. El Organismo Recaudador entendió que los mismos debían ser imputados al período en que la empresa se acogió al plan.

Sin embargo, el Tribunal sostuvo que el derecho nace con el acogimiento, pero en cuanto a su devengamiento como ganancia recuperada, se va perfeccionando con los sucesivos pagos de las cuotas comprometidas, desde que la propia moratoria admitía, en caso de caducidad, la parcialización de los beneficios de la condonación en la medida de los pagos efectivamente realizados.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

JURISPRUDENCIA

Casa Otto Hess S.A., TFN Sala A, 30/09/2003

Es procedente la imputación de gastos según el plazo de duración de los contratos, y no considerarlos devengados en su totalidad en el año fiscal en que se firman.

Servicio Electrónico de Pago S.A., TFN Sala B, 18/08/2006

“...No se trata de utilizar una variación del criterio del devengado. Es el mismo sistema que se emplea (...). Los ingresos de "características similares" a intereses y alquileres son aquellos que corresponden a pagos periódicos por el uso de bienes o capitales y que se van "ganando" con el transcurso del tiempo.

(...) La "suma inicial" resultó un ingreso imputable para Socma S.A. en el ejercicio en que se perfeccionó el Acuerdo y como gasto en el mismo período para la actora. La citada "suma inicial" no es un ingreso condicional ni sujeto a plazo o incidencias periódicas y, por tanto rige, respecto de él el principio del devengado en el sentido pleno que dejamos expuesto...”.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

JURISPRUDENCIA

Visión Sur S.A., TFN Sala C, 27/04/2007

Es improcedente la determinación del impuesto a las ganancias practicada por el Fisco a la sociedad que dedujo las ventas de abonos por el servicio de televisión por cable que presta, pues, ante la falta de pago de las facturas, enviadas por mes adelantado, aquella procedió a anularlas, cortando de inmediato el servicio, por lo que al cancelarse la prestación no se produjo el nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto al valor agregado ni ingresos no declarados que pudieran presumir rentas gravadas en el tributo en cuestión.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DERECHOS SUJETOS A CONDICIÓN

Art. 527 del Código Civil

La obligación es pura cuando su cumplimiento no depende de condición alguna.

Art. 528 del Código Civil

La obligación es condicional, cuando en ella se subordinare a un acontecimiento incierto y futuro que puede o no llegar, la adquisición de un derecho, o la resolución de un derecho ya adquirido.

Art. 543 del Código Civil

Cumplida la condición, los efectos de la obligación se retrotraen al día en que se contrajo.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

OBLIGACIONES BAJO CONDICIÓN SUSPENSIVA

Art. 545 del Código Civil

La obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda.

Art. 548 del Código Civil

Si la condición no se cumple, la obligación es considerada como si nunca se hubiera formado; y si el acreedor hubiese sido puesto en posesión de la cosa que era el objeto de la obligación, debe restituirla con los aumentos que hubiere tenido por sí, pero no los frutos que haya percibido.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

OBLIGACIONES BAJO CONDICIÓN RESOLUTORIA

Art. 553 del 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.

Art. 554 del Código Civil

No cumplida la condición resolutoria, y siendo cierto que no se cumplirá, el derecho subordinado a ella queda irrevocablemente adquirido como si nunca hubiese habido condición.

Art. 555 del Código Civil

Cumplida la condición resolutoria deberá restituirse lo que se hubiese recibido a virtud de la obligación.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DERECHOS SUJETOS A CONDICIÓN

Corolario 1

Una renta sujeta a condición suspensiva no debe considerarse como materia imponible hasta que tal condición se cumpla. De no cumplirse, el hecho deviene inexistente.

Recíprocamente:

Corolario 2

Una renta sujeta a condición resolutoria debe considerarse como materia imponible mientras tal condición no se cumpla. Cumplida la misma, el hecho imponible debe considerarse como si nunca se hubiere producido.

Fuente: El criterio de devengado y los derechos y obligaciones sujetos a condición. Un ensayo sobre un aspecto generalmente soslayado a los fines fiscales. **Nuñez, Eduardo**, Doct. Tributaria Errepar, Septiembre 2007.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DERECHOS SUJETOS A CONDICIÓN

Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A., TFN Sala A
28/12/2006

Cabe revocar la resolución de la AFIP que determinó el Impuesto a las Ganancias (...) al impugnar como gasto impositivo las comisiones que ésta pagaba a sus agentes de ventas, puesto que si bien es cierto que las mismas son susceptibles de ser devueltas, atento a estar sujetas a la permanencia de los clientes como abonados de la contribuyente, el concepto de lo "devengado" determina que los resultados comprensivos de los ingresos y gastos deben computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada y, en el caso, el derecho a la comisión nace en el mismo momento en que el agente vende el abono.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DERECHOS SUJETOS A CONDICIÓN

- ⇒ Maríncola Jorge. TFN Sala D del 14/12/2000
- ⇒ Ecohabitat SA. TFN Sala A del 29/4/2004
- ⇒ Molinos Río de la Plata. TFN Sala D del 20/11/2003
- ⇒ Jota K SRL. TFN Sala D del 8/10/2009

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

DERECHOS SUJETOS A CONDICIÓN

Dictamen 71/1999 (DAT)

No procede reconocer como gasto del ejercicio a los montos relativos a las comisiones facturadas mensualmente por los agentes o representantes oficiales, hasta tanto las mismas se encuentren firmes, toda vez que la obligación no se ha devengado -como lo exige el artículo 18 de la ley del tributo- por tratarse de una obligación condicionada cuya magnitud es incierta en ese momento, por depender de la ocurrencia o no de determinados supuestos.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO EXIGIBLE

Art. 18 LIG, inc. a), 4° párrafo

“...podrá optarse por imputar las ganancias en el momento de producirse la respectiva exigibilidad, cuando:

- las ganancias se originen en la venta de mercaderías (...)
- con plazos de financiación superiores a diez (10) meses (...)
- la opción deberá mantenerse por el término de cinco (5) años

Su ejercicio se exteriorizará mediante el procedimiento que determine la reglamentación.

El criterio de imputación autorizado precedentemente, podrá también aplicarse en otros casos expresamente previstos por la ley o su decreto reglamentario...”

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO EXIGIBLE

Art. 23 DR

Podrá optarse por efectuar la imputación de las ganancias al ejercicio en el que opere su exigibilidad, cuando las mismas sean originadas por las siguientes operaciones:

- a) ventas de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a diez (10) meses, computados desde la entrega del bien o acto equivalente (emisión de la factura o documento que cumpla igual finalidad);
- b) enajenación de bienes no comprendidos en a), cuando las cuotas de pago convenidas se hagan exigibles en más de un período fiscal;
- c) la construcción de obras públicas cuyo plazo de ejecución abarque más de un (1) período fiscal y en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, en cuotas que se hagan exigibles en más de cinco (5) períodos fiscales.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO EXIGIBLE

Forma de imputación

La ganancia bruta devengada por las operaciones se atribuirá proporcionalmente a las cuotas de pago convenidas.

Requisitos impuestos por la reglamentación para todos los casos

- Cuando se sustituya la imputación por el D.E., las ganancias aún no imputadas por corresponder a cuotas de pago no exigibles a la fecha de iniciación del ejercicio en el que opere dicho cambio, deberán imputarse al mismo.
- Las operaciones comprendidas en la misma deberán contabilizarse en cuentas separadas, en la forma y condiciones que establezca la AFIP.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO EXIGIBLE

Requisitos impuestos por la reglamentación para el caso del inc. a)

- La opción comprenderá a todas las operaciones con dichas características.
- Deberá mantenerse por un período mínimo de cinco (5) ejercicios anuales.
- El ejercicio de la opción deberá exteriorizarse dentro del vencimiento correspondiente a la declaración jurada relativa al primer ejercicio en ella comprendido, de acuerdo con lo que disponga al respecto la AFIP.

Transferencia de créditos

Si habiendo optado por la imputación al ejercicio en el que opere la exigibilidad de la ganancia, se procediera a transferir créditos originados por operaciones comprendidas en dicha opción, las ganancias atribuibles a los créditos transferidos deberán imputarse al ejercicio en el que tenga lugar la transferencia.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

EL DEVENGADO EXIGIBLE

- ⇒ **Dictamen (DAT) 19/2002** (Aplicable)
- ⇒ **Alto Palermo S.A., TFN Sala B, 1/2/2005.** (Aplicable, pero no cumple requisitos)
- ⇒ **Alto Palermo S.A., CNACAF Sala I, 23/12/2008.** (Aplicable, pero no cumple requisitos)
- ⇒ **Alto Palermo S.A., TFN Sala A, 15/12/2006.** (Aplicable)
- ⇒ **Alto Palermo S.A., CNACAF Sala V, 26/5/2009.** (Aplicable pero no surge de contabilidad).
- ⇒ **Alto Palermo S.A., TFN Sala D, 10/9/2009.** (No aplicable, no hay venta).

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AJUSTE DE IMPUESTOS

Art. 18 LIG, inc. b), 6° párrafo

“...Las diferencias de impuestos provenientes de ajustes se computarán en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen o paguen, según fuese el método utilizado para la imputación de los gastos...”.

Implicancia de los términos “ajustes” y “determinen”

Los términos "ajustes" y "determinación" contenidos en el art. 18 de la ley de ganancias se refieren a una diferencia proveniente de un ajuste que presupone una determinación de oficio. Debe haber un accionar activo de la administración frente al contribuyente, y no la simple acción espontánea de éste al rectificar sus declaraciones originales. (**Antares S.A., TFN Sala B, 21/09/1992**)

En el mismo sentido el voto del Dr. Vicchi en **SECIN S.A.** (TFN Sala C, 07/05/2007).

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AJUSTE DE IMPUESTOS

Tipo de Ajuste	Impacto	Tratamiento en IG Soc.
Voluntario	Sobre el período en curso	Deducible en el período en curso
Voluntario	Sobre períodos anteriores	Reclamo de repetición
De inspección (D.O.)	Sobre el período en curso	Deducible en el período en curso
De inspección (D.O.)	Sobre períodos anteriores	Deducible en el período en curso

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AJUSTE DE IMPUESTOS

Reptrac S.A., TFN, 04/11/1969: Los ajustes de impuestos deben reflejarse en el balance fiscal cuando los mismos se encuentran firmes, sin instancia de apelación posible.

Dictamen (DATJ) 73/1982: Las diferencias de impuestos se deben computar en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinen, si el método de imputación seguido es el devengado.

Suple Servicio Empresario, TFN Sala B, 16/12/2005: Cuando se apela una determinación de oficio la imputación de sus efectos en el impuesto a las ganancias habrá de plasmarse en el ejercicio fiscal que corresponda a la fecha en que se materialice la exigibilidad del pago de las sumas determinadas, solución que, si bien no sigue el criterio técnico jurídico de devengamiento en el marco de la ley tributaria, ni el concepto de firmeza del acto, es elegida en función de su conveniencia práctica. CNACAF Sala V del 22/2/2007 Confirma posición del Fisco.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AJUSTE DE IMPUESTOS

Playas Subterráneas S.A., TFN Sala A, 30/04/2007: si la actora discutió en sede administrativa y judicial la sustantividad del impuesto local, ello significa que no debió reconocerlo como gasto en los períodos fiscales 1998 a 2001, cuando se le determinó la obligación de oficio. Recién cuando se admitió la pretensión fiscal en el período 2002 dejó de ser un concepto incierto y se produjo el devengo. **CNACAF Sala V del 11/8/2009. REVOCA POSICIÓN FISCAL.**

Scania Argentina S.A., TFN Sala D, 20/08/2004: Las diferencias de impuestos resultantes de ajustes son gastos deducibles en el impuesto a las ganancias que deben imputarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron, siendo improcedente la interpretación del Fisco acerca de que hay determinación sólo después que el Tribunal Fiscal se pronuncia confirmando el ajuste, ya que la ley del impuesto no contempla excepciones ni matices. **Confirmada por CNACAF Sala II (19/10/2006) y por CSJN (8/6/2010).**

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

AJUSTE DE IMPUESTOS

Playas Subterráneas S.A., TFN Sala A, 30/04/2007: si la actora discutió en sede administrativa y judicial la sustantividad del impuesto local, ello significa que no debió reconocerlo como gasto en los períodos fiscales 1998 a 2001, cuando se le determinó la obligación de oficio. Recién cuando se admitió la pretensión fiscal en el período 2002 dejó de ser un concepto incierto y se produjo el devengo. **CNACAF Sala V del 11/8/2009. REVOCA POSICIÓN FISCAL.**

Scania Argentina S.A., TFN Sala D, 20/08/2004: Las diferencias de impuestos resultantes de ajustes son gastos deducibles en el impuesto a las ganancias que deben imputarse en el balance impositivo correspondiente al ejercicio en que se determinaron, siendo improcedente la interpretación del Fisco acerca de que hay determinación sólo después que el Tribunal Fiscal se pronuncia confirmando el ajuste, ya que la ley del impuesto no contempla excepciones ni matices. **Confirmada por CNACAF Sala II (19/10/2006) y por CSJN (8/6/2010).**

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

MEJORAS SOBRE INMUEBLES DE TERCEROS

Edaldia SA, CNACAF Sala I, 29/01/2000:

El argumento del contribuyente de que no sabía si las mejoras serían retiradas o no, no tiene incidencia alguna para la solución de la causa, porque el contrato de locación es categórico al disponer que las mejoras que el locatario hiciere de cualquier naturaleza que fueren, quedarán a beneficio de la propiedad, sin remuneración alguna. Asimismo, la identidad de la integración de los órganos del directorio de la sociedad locadora y la sociedad locataria llevan a la conclusión de que el destino de las mejoras cuestionadas, introducidas por la segunda en el inmueble de la primera, eran conocidas por ambas sociedades, lo que excluye la posibilidad de un error excusable que exima la multa aplicada al determinarse la obligación de dicha locadora frente al impuesto a las ganancias.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

MEJORAS SOBRE INMUEBLES DE TERCEROS

Colima SA, TFN Sala C, 26/11/2004:

Corresponde confirmar la resolución de la Administración Fed. de Ingresos Públicos que imputó las ganancias obtenidas producto de las mejoras realizadas sobre los inmuebles dados en comodato por la recurrente, en cada uno de los períodos en que éstas realizaron, toda vez que la ley del impuesto nada dice en cuanto a la posibilidad de que estas ganancias puedan o deban devengarse una vez que el propietario se haga de la posesión del inmueble.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

COMPAÑÍA TUCUMANA DE REFRESCOS (CSJN 24/5/2011)

La erogación a cargo de la empresa actora tiene su origen en los contratos que suscribió con sus clientes, revendedores de los productos elaborados por aquella.

De modo tal que, con independencia de que los clientes se hayan comprometido al cumplimiento de una obligación continuada -el uso exclusivo de la línea de bebidas gaseosas que embotella la actora- durante un lapso que abarca más de un ejercicio, lo relevante a los fines discutidos en el sub examine radica en que la empresa accionante se obligó por el indicado contrato a dar cumplimiento a la prestación pecuniaria.

En consecuencia, concordemente con lo expuesto en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal toda vez que el gasto se originó en el ejercicio fiscal 1999 corresponde tenerlo por devengado en ese mismo año y deducirlo íntegramente en ese ejercicio.

EL CONCEPTO DE DEVENGADO

COMPAÑÍA TUCUMANA DE REFRESCOS (CSJN 24/5/2011)

- “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 artículo 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.

MUCHAS GRACIAS!

MR Consultores

Departamento de capacitación

www.mrconsultores.com.ar