

Agosto 2020

Contabilidad Tributaria Empresarial para abogados



ÍNDICE

- 1 CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
- 2 LO QUE ESTABLECE LA LEY
- 3 CONCEPTO
- 4 EXCEPCIONES AL DEVENGADO
- 5 ¿PERCIBIDO COMO EXCEPCIÓN?
- 6 PROVISIONES Y PREVISIONES
- 7 JURISPRUDENCIA

1. CRITERIOS DE IMPUTACIÓN



ENUMERACIÓN

1) Devengado

2) Percibido



2. LO QUE ESTABLECE LA LEY





IMPUTACIÓN DE RENTAS

“Las ganancias indicadas en el artículo 53 se considerarán del año fiscal en que termine el ejercicio anual en el cual se han DEVENGADO”. – Art. 24, Inc a), 2do. Párrafo

“Se consideran ganancias del ejercicio las DEVENGADAS en el mismo”. – Art. 24, Inc a), 4to. Párrafo

“Las demás ganancias se imputarán al año fiscal en que hubiesen sido PERCIBIDAS, excepto las correspondientes a la primera categoría que se imputarán por el método de lo devengado”. - Art. 24, Inc b), 1er. Párrafo

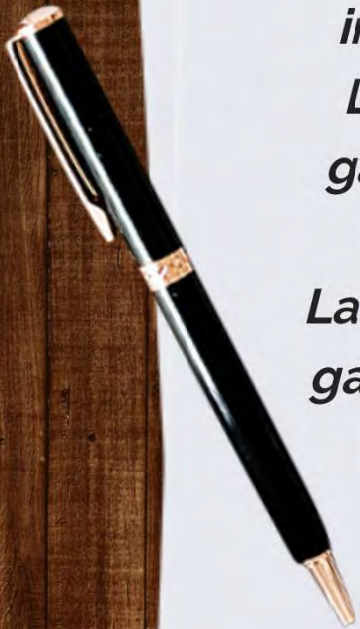




IMPUTACION DE GASTOS





Art. 24 – “Las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario. Los gastos no imputables a una determinada fuente de ganancia se deducirán en el ejercicio en que se paguen.”

La LIG establece una perfecta correlación entre ingresos y gastos de modo de incorporar ganancias o pérdidas netas a la base imponible





En resumen:

-  ***1ra Categoría DEVENGADO***
-  ***2da Categoría PERCIBIDO***
-  ***3ra Categoría DEVENGADO***
-  ***4ta Categoría PERCIBIDO***



3. CONCEPTO





Devengado: no tenemos una definición legal. La Ley lo señala muy someramente (Art. 24):

"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."



La falta de definición legal, nos hace recurrir a la definición y parámetros de la Contabilidad



¿Cuándo se produce el devengamiento?

- *Perfeccionamiento del vínculo jurídico que hace nacer el derecho al crédito o contraprestación.*
- *Importancia de los "Hechos Sustanciales": Entrega de la Mercadería, Prestación del Servicio.*
- *No se requiere exigibilidad presente del crédito, pero si incondicionalidad.*
- *En algunos casos, no se trata de operaciones cuya ocurrencia trascienda a terceros (Ej.: resultados por tenencia).*



CONDICIÓN SUSPENSIVA

La obligación bajo condición suspensiva es la que debe existir o no existir, según que un acontecimiento futuro e incierto suceda o no suceda. Si la condición no se cumple, la obligación es considerada como si nunca se hubiera formado.

(Art. 545 y 548 CCyCN)

VS

CONDICIÓN RESOLUTORIA

La obligación es formada bajo condición resolutoria, cuando las partes subordinaren a un hecho incierto y futuro la resolución de un derecho adquirido.

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

(Art. 553, 554 y 555 CCyCN)





Percibido: la defenición se encuentra en el artículo 24.

“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.”

La definición dista y va más allá de la prevista en el Código Civil y Comercial de la Nación, Art 865 (Definición. Pago es el cumplimiento de la prestación que constituye el objeto de la obligación).



DIRECTO

Pago Real: Pago en efectivo en dinero o especies .

Pago Ficto: Acreditación en cuenta particular (si están a disposición realmente. La simple acreditación en cuenta es un mero registro contable, si el dinero no está.

VS

INDIRECTO

Cualquier otro destino solicitado o consentido, expresa o tácitamente, por el beneficiario.



4. EXCEPCIONES AL DEVENGADO



ENUMERACIÓN

1) Devengado exigible

2) Erogaciones al Extranjero

3) Honorarios al directorio y síndicos

4) Gratificaciones al personal



1- Devengado exigible

*Ley Art. 24, inc b), 1er 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 realizada con plazos de financiación superiores a DIEZ (10) meses, en cuyo caso la opción deberá mantenerse por el término de CINCO (5) años"*

El decreto agrega las siguientes situaciones:

- *Venta de otros bienes con pagos convenidos que superan un período fiscal;*
- *Construcción de obras públicas, cuyo plazo de ejecución abarque más de un período fiscal, en las que el pago del servicio de construcción se inicie después de finalizadas las obras, las cuotas se hagan exigibles en más de cinco período fiscales;*
- *Subsidios otorgados por el Estado Nacional, cualquiera fuere su denominación, en el marco de programas de incentivos a la inversión, siempre que su exigibilidad se produzca en uno (1) o más períodos fiscales distintos al de su devengamiento.*

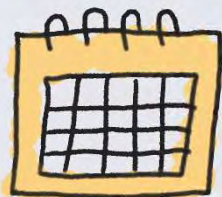


2 – Erogaciones al Extranjero

Ley Art. 24, último párrafo: “Tratándose de erogaciones efectuadas por empresas locales que resulten ganancias de fuente argentina para personas o entes del extranjero con los que dichas empresas se encuentren vinculadas o para personas o entes ubicados, constituidos, radicados o domiciliados en jurisdicciones no cooperantes o de baja o nula tributación, la imputación al balance impositivo sólo podrá efectuarse cuando se paguen o configure alguno de los casos previstos en el sexto párrafo de este artículo o, en su defecto, si alguna de las circunstancias mencionadas se configura dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en la que se haya devengado la respectiva erogación.”

EFFECTO ESPEJO





3 – Honorarios al directorio y síndicos

Decreto Art. 222, 2do párrafo: "El monto deducible que se determine con arreglo a lo dispuesto en el párrafo anterior, se imputará al ejercicio por el que se paguen los honorarios o sumas acordadas si, dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada de la sociedad correspondiente a ese ejercicio, dichos honorarios o sumas acordadas hubieran sido asignados en forma individual por la asamblea de accionistas o reunión de socios o por el directorio u órgano ejecutivo. Si las asignaciones aludidas precedentemente tuvieran lugar después de vencido aquel plazo, dicho monto se deducirá en el ejercicio de asignación. Idéntico criterio de imputación regirá para la deducción de las sumas que se destinen al pago de honorarios de síndicos.





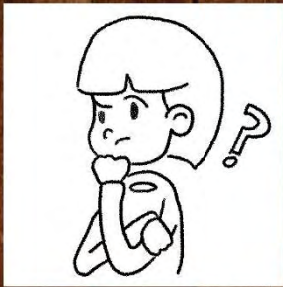
4 – Gratificaciones al personal

Ley Art. 91 - "De las ganancias de la tercera categoría y con las limitaciones de esta ley también se podrá deducir:

f) Los gastos o contribuciones realizados en favor del personal por asistencia sanitaria, ayuda escolar y cultural, subsidios a clubes deportivos y, en general, todo gasto de asistencia en favor de los empleados, dependientes u obreros. También se deducirán las gratificaciones, aguinaldos, etcétera, que se paguen al personal dentro de los plazos en que, según la reglamentación, se debe presentar la declaración jurada correspondiente al ejercicio."



5. ¿EL PERCIBIDO ES UNA EXCEPCIÓN A LO DEVENGADO?





La mayoría de la doctrina sostiene que es necesario que se haya generado la renta a los fines de poder imputar una ganancia vía la percepción de la misma y argumentan su postura en que si ésta no se ha producido, no puede existir un ingreso que deba declararse.

Desde este punto de vista, la renta debería estar devengada, en primer lugar. Solamente a partir de esta situación, podría darse la posibilidad de la declaración como gravados de los ingresos obtenidos.



"No debe confundirse con el llamado 'sistema de caja', dado que 'no puede haber ganancia percibida que no haya sido devengada aún"

ARMANDO LORENZO



"Dicho de otra manera: lo único que se puede percibir es la ganancia ya devengada, y mientras ésta no se devengue, no hay ni puede haber percepción de ganancia"

RAIMONDI Y ATCHABAIAN



"...para que la percepción constituya una forma de imputación de ganancias debe referirse exclusivamente a hechos imponibles; esto es lo mismo que decir que forzosamente debe haber ocurrido en forma previa el devengamiento"

LUIS O. FERNANDEZ

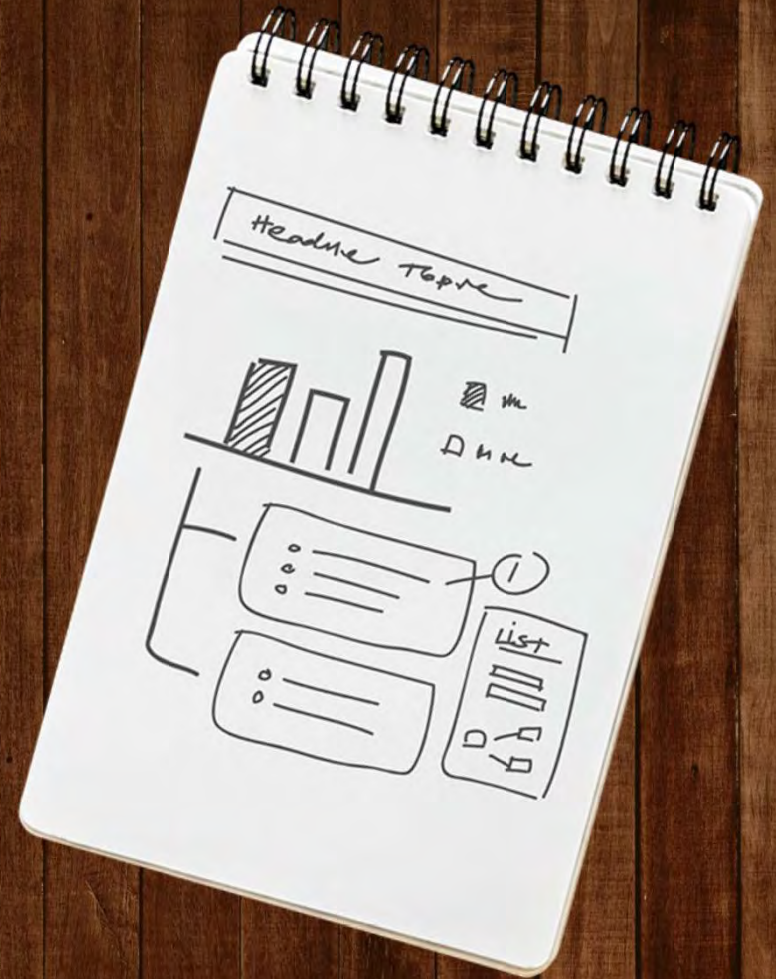


"no nos está diciendo cuándo nace o se reconoce la ganancia, sino que nos indica, una vez que ésta ha nacido, en qué período fiscal deberá declararse. Es decir que primero debemos ver qué se entiende por ganancia, para luego ver a qué período fiscal la imputaremos".

FERNANDO DUBOIS



6. PROVISIONES Y PREVISIONES



PROVISIONES

Hechos económicos que generan obligaciones ciertas, pero que, sin embargo, son de difícil cuantificación por carecerse de los elementos suficientes.

El importe es estimado, pudiendo ser a su vez la base de la estimación cierta o incierta.

VS

PREVISIONES

Representan aquellos importes estimados para hacer frente a futuros hechos económicos, que son inciertos y aleatorios.

Es decir, las previsiones son inciertas tanto en su hecho generador (un hecho futuro) como en su importe o monto.



PROVISIONES

Las provisiones que tienen base cierta son deducibles de la base imponible del impuesto.

VS

PREVISIONES

- El cargo a resultado por provisiones registrado durante el ejercicio no es deducible, salvo:
- cuando se utilice el método de la previsión para deducir incobrables, siempre y cuando se cumpla con las pautas que marcan la ley y su reglamento.
 - provisiones por reservas matemáticas para compañías de seguro.



7. JURISPRUDENCIA



Tinelli, Marcelo Hugo
Cám. Nac. Cont. Adm.
Fed. Sala I
15/11/2005

A favor fisco

*La sentencia del TFN
fue a favor del fisco.*

Sentencia: El adelanto parcial de honorarios constituye técnicamente una ganancia alcanzada por la ley de impuesto a las ganancias al encuadrar dentro de las genéricamente definidas como "rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación" y, en particular, dentro de las de 4ta categoría por provenir del ejercicio de un oficio. Las sumas abonadas resultan imputables al año fiscal en que las mismas fueron percibidas.

Marcelo Tinelli celebró un contrato de locación de servicios con Telefó SA, a efectos de llevar adelante la conducción de un programa de televisión que sería emitido durante los meses de abril a diciembre de cada uno de los años 1998, 1999 y 2000. El canal se comprometía a adelantar una suma, la que sería descontada de los honorarios del último año, salvo que se discontinuara la prestación, en cuyo caso debía devolver el dinero.

Alto Palermo SA
Cám. Nac. Cont. Adm.
Fed. Sala I
23/12/2008

A favor fisco

*La sentencia del TFN
fue a favor del fisco.*

Sentencia: una "renta" es atribuible cuando se hayan producido los actos, actividades o hechos sustanciales que la generan, aunque no sean exigibles al momento de su medición y, en tanto se verifiquen parámetros objetivos esenciales y no meramente formales y la posibilidad fáctica y jurídica de que ese ingreso o gasto deba efectuarse. a través de la prueba examinada quedó acreditado el devengamiento de los referidos ingresos al tiempo de la iniciación de la relación contractual, con independencia del plazo al que esté sujeta la percepción.

Tema: imputación del ingreso del contribuyente del denominado "Derecho de Admisión" contemplado en los contratos de locación celebrados entre éste y los locatarios. El "Derecho de Admisión" supone la posibilidad de acceder a una determinada estructura comercial, organizada y planificada, lo cual trae aparejados beneficios a sus integrantes y también obligaciones; se trata de un derecho cierto no sujeto a condición.

**Compañía Tucumana
de Refrescos SA
Corte Sup. Just. Nac.
24/05/2011
A favor contribuyente**

Las sentencias de
TFN y CNACAF
fueron a favor del
fisco.

Sentencia: Es un gasto cuyo
devengamiento se produjo
en el momento en que se
incurrió, y correspondía
deducirlo íntegramente en
el ejercicio fiscal
correspondiente a dicho
instante.

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.

Tema: tratamiento fiscal a
acordar a ciertos gastos de
la actora -empresa
dedicada a la elaboración
de bebidas gasificadas-
relacionados con los
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.

**Compañía de
Radiocomunicaciones
Móviles SA
Corte Sup. Just. Nac.
01/09/2015**

A favor contribuyente

La sentencia de TFN fue a favor del contribuyente y la sentencia de la CNACAF fue a favor del fisco.

Sentencia: con independencia de que los referidos agentes puedan eventualmente encontrarse obligados a devolver las comisiones posteriormente como consecuencia de la falta de permanencia de los clientes en el sistema, el derecho al cobro de tales conceptos y la obligación de pago de la empresa se devengan con la realización de cada operación de venta. Corresponde deducir el gasto derivado del pago de las comisiones en el período fiscal en el que la venta haya tenido lugar, dado que los derechos derivados de aquella - esto es, el derecho al cobro de las comisiones- han sido adquiridos desde aquel momento"

Tema: Pago de comisiones a sus agentes oficiales por la venta de abonos al servicio de radiocomunicación móvil celular. Las comisiones se perfeccionaban cuando los clientes cumplían 120 días de abonados al servicio.

Se trata de una obligación establecida bajo condición resolutoria.

Asociart SA ART
Corte Sup. Just. Nac.
06/05/2014

A favor fisco

Las sentencias de TFN y CNACAF fueron a favor del contribuyente.

Sentencia: dos son los hechos jurídicos que deben producirse para que se perfeccione la causa que hace nacer el deber de pago de la comisión: la suscripción del contrato y la percepción, por parte de la ART, del importe de la prima. En ausencia de cualquiera de ellos, no se produce la circunstancia misma que da nacimiento u origen al derecho patrimonial bajo estudio. La ART asume una obligación sujeta a una condición suspensiva.

Tema: La SSN obliga a las ART a registrar contablemente, una vez al mes y en un mismo asiento, los créditos por primas a cobrar y la deducción de las comisiones "por la retribución a productores en base a la producción. El derecho del productor asesor a cobrar la comisión se adquiere cuando la aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima o, proporcionalmente, al cobrarse cada cuota en aquellos seguros que se contratan con esa modalidad.

Tecpetrol SA
Corte Sup. Just. Nac.
12/09/2017

A favor contribuyente

La sentencia de TFN fue a favor del fisco y la sentencia de la CNACAF fue a favor del contribuyente.

Setencia: el devengamiento del gasto se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído.

Para la imputación del gasto deben considerarse los hechos jurídicos que son su causa, esto es, el nacimiento u origen del derecho de contenido patrimonial correspondiente a los estados provinciales, con independencia de otras circunstancias como la falta del dictado de las sentencias definitivas en los juicios que Mendoza y Neuquén promovieron para obtener el pago de aquellas sumas, o el hecho de que los importes reclamados hayan sido efectivamente cancelados por la actora, posteriormente, en otros ejercicios fiscales.

Tema: imputación de las diferencias en el importe de las regalías por extracción de hidrocarburos, reclamadas a través de demandas judiciales por las provincias de Mendoza y Neuquén.



¡GRACIAS!

Cdra. Daiana Polizzotto

