Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 6 de mayo de 2014.

Vistos los autos: "ASOCIART SA ART (TF 21.213-I) c/ DGI".

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir en razón de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara admisible el recurso extraordinario y, se revoca la sentencia apelada en lo que fue materia de agravios. Con costas. Notifíquese y vuelvan los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo decidido en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI

CARLOS S. FAYT

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

E. RAUL ZAFFARONI

JUAN CARLOS MAQUEDA

Recurso extraordinario interpuesto por **el Fisco Nacional (AFIP - DGI)**, representado por la Dra. **Marina Claudia Lamagrande**, con el patrocinio letrado de la Dra. **María Gabriela Mosqueira.**

Traslado contestado por **ASOCIART SA ART**, representada por el Dr. **Daniel H. De Filippi**, con el patrocinio letrado de los Dres. **Alberto Mario Tenaillon y José Daniel Barbato.**

Tribunal de origen: **Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal.**

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Fiscal de la Nación.**

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

A fs. 2.821/2.824, la Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal confirmó lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación, quien había revocado las determinaciones de oficio practicadas a la actora en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1997 y 1998.

Para así decidir, recordó que el ajuste realizado por el Fisco Nacional se había sustentado en dos causas: la improcedencia de los créditos deducidos como incobrables y el momento de imputación de los gastos que, en concepto de comisiones, la accionante debía abonar a sus agentes y productores intermediarios.

Respecto del segundo motivo de ajuste -que, como se verá más adelante, es el único que aquí interesa- especificó que el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación obliga a las aseguradoras de riesgos del trabajo (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*".

Sobre esta premisa, afirmó que las comisiones y las primas se registran y computan en los libros de la sociedad al mismo tiempo y, por ende, que asistía razón al contribuyente al considerar que el gasto se había devengado en el momento de esa registración.

Resaltó que el art. 6° de la ley 22.400 establece que el derecho del productor asesor a cobrar la comisión se adquiere cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima o, proporcionalmente, al cobrarse cada cuota en aquellos seguros que se contraten con esa modalidad.

Sin embargo, sostuvo que ese precepto no es argumento suficiente para cuestionar la deducción de las comisiones efectuada por la aseguradora, toda vez que la ART se encuentra obligada a registrar contablemente el gasto por la comisión al mismo tiempo que el ingreso por la prima, devengándose ambos conceptos en ese momento, siendo intrascendente la oportunidad del efectivo pago de esas comisiones a los fines del impuesto a las ganancias.

Concluyó que una solución contraria implicaría poner a la ART en la falsa disyuntiva de cumplir con el art. 2° de la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación o bien con el ordenamiento jurídico tributario, interpretación que debe rechazarse, debiendo adoptarse el criterio que concilie ambas normas, dejando a todas ellas con valor y efecto.

- II -

Disconforme, el Fisco Nacional interpuso el recurso extraordinario de fs. 2.830/2846, concedido a fs. 2.867.

En primer término, aclara que la impugnación de los cargos a resultados efectuados por la actora en concepto de castigos y deducciones por malos créditos -ajuste revocado por el Tribunal Fiscal en decisión compartida por la Alzada- no es

objeto de esta apelación extraordinaria, por tratarse de cuestiones de hecho y prueba (cfr. fs. 2833, tercer párrafo).

En consecuencia, señala que sus agravios se centran en el rechazo a la impugnación de los pasivos contingentes deducidos por el contribuyente en concepto de pago de comisiones por premios a sus productores y/o asesores de seguros.

Puntualiza que, en virtud de lo ordenado por el art. 6° de la ley 22.400, los asesores y/o productores recién adquieren el derecho a exigir el pago de su comisión cuando la entidad aseguradora percibe efectivamente el importe de la prima.

En virtud de esta disposición, considera que la entidad aseguradora asume una obligación sujeta a una condición suspensiva, puesto que su deber de pago de la comisión sólo debe ser cumplido cuando ella cobre el importe de la prima.

En la hipótesis en que no se verifique nunca el ingreso de ese concepto, la obligación asumida por la ART se tornará inexistente y el gasto por comisiones no se habrá jamás devengado. En esta inteligencia, considera que la deducción de ese gasto en el balance impositivo, practicada por la actora en el momento de registrar contablemente los créditos por primas a cobrar, resulta improcedente en los términos de los arts. 17 y 18 de la ley del gravamen.

- III -

A mi modo de ver, el recurso federal es formalmente procedente, dado que se ha cuestionado la inteligencia de normas federales -arts. 17, 18 y ccdtes. de la ley del impuesto a las

ganancias- y la sentencia definitiva del tribunal superior de la causa ha sido contraria al derecho que la apelante fundó en aquélla (art. 14, inc. 3°, de la ley 48).

En este punto, no es ocioso recordar que, en su tarea de establecer la correcta interpretación de las normas de carácter federal, V.E. no se encuentra limitada por las posiciones del tribunal apelado y del recurrente, sino que le incumbe realizar una declaratoria sobre el punto disputado (art. 16, ley 48), según la inteligencia que rectamente les otorgue (arg. Fallos: 307:1457; 320:1915, entre otros).

- IV -

Ha sido clara V. E. al sostener: "*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*" (Fallos: 334:502, cons. 4°).

En esta línea de pensamiento, es evidente para mí que dos son los hechos jurídicos que deben producirse para que se perfeccione la causa que hace nacer el deber de pago de la comisión en cabeza de la aseguradora respecto de su productor y/o asesor: tanto la suscripción del contrato de seguro como la

percepción, por parte de la entidad aseguradora, del importe de la prima de ese convenio. En otros términos, en ausencia de cualquiera de ellos, no se produce la circunstancia misma que da nacimiento u origen al derecho patrimonial bajo estudio.

En esta inteligencia, y más allá de los términos en que realiza su planteamiento el Fisco Nacional, tengo para mí que mientras el cliente no pague a la ART el importe de la prima, no puede considerarse que nazca la obligación de esta última de abonar la comisión a sus productores y/o asesores. En consecuencia, desde la óptica del impuesto a las ganancias, no habrá gasto devengado a su respecto.

Por ello, es mi parecer que la deducción de ese gasto, efectuada por la actora al momento de registrar contablemente los créditos por las primas a cobrar, no resulta procedente conforme a lo dispuesto por los arts. 17 y 18 de la ley del gravamen.

- V -

Por los fundamentos aquí vertidos, opino que corresponde revocar la sentencia apelada y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva según lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 26 de febrero de 2013.

ES COPIA LAURA M. MONTI

ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación