Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 1° de septiembre de 2015.

Vistos los autos: "Cía. de Radiocomunicaciones Móviles S.A. (TF 21.162-I) c/ DGI".

Considerando:

1°) Que en lo que resulta de interés para la solución de la causa, la AFIP-DGI, mediante resolución de fecha 13 de diciembre de 2002, determinó de oficio la obligación tributaria de la actora en el impuesto a las ganancias por los períodos fiscales 1996 y 1997, en las sumas de $ 2.379.538,85 y $ 9.330.137,56 respectivamente, liquidó intereses resarcitorios, y aplicó una multa equivalente al 70% del gravamen presuntamente omitido (art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1998 y sus modificaciones). Para ello, el Fisco Nacional impugnó las deducciones practicadas por la empresa en los períodos señalados en concepto de pago de comisiones a sus agentes oficiales por la venta de abonos al servicio de radiocomunicación móvil celular, por considerar que los mencionados conceptos no se habían devengado a la fecha de cierre de los respectivos ejercicios comerciales. A tal fin, puso de relieve que según los convenios que regulaban la relación de la empresa con sus agentes oficiales, las comisiones se perfeccionaban cuando los clientes cumplían 120 días de abonados al servicio, por lo cual entendió que era erróneo el criterio del contribuyente de imputar las comisiones abonadas a los agentes como gastos devengados en el ejercicio fiscal en que aquellas habían sido facturadas (confr. fs. 8/25).

2°) Que el Tribunal Fiscal hizo lugar parcialmente al recurso interpuesto por la empresa actora contra la aludida re-

solución y, en consecuencia, revocó en parte el ajuste realizado por el ente recaudador (fs. 395/400). Para así decidir, juzgó que las deducciones impugnadas resultaban válidas por cuanto las obligaciones de pago de las comisiones se habían devengado en los períodos fiscales en que la empresa las había realizado. En abono de lo expuesto, y tras examinar las cláusulas contractuales atinentes al pago de las comisiones a los agentes oficiales, precisó que la referida prestación no constituye una obligación suspensiva sino que nace como consecuencia de la venta de los abonos, esto es, cuando el cliente se suscribe al servicio de radiocomunicaciones móviles, hecho que indica su devengamiento. En tal sentido, aseveró que se trata de una obligación establecida bajo condición resolutoria en los términos del art. 553 del Código Civil "en tanto supedita la extinción del derecho ya adquirido (el cobro total o parcial de la comisión por parte del agente), a la producción de un hecho incierto y futuro (la desconexión por parte de los abonados dentro de los 120 días de su conexión)". Y concluyó que "[m]ás allá de las propias contingencias que pueda ofrecer el contrato de los agentes" la deducción resultaba procedente en atención a que el gasto se encontraba devengado por haberse producido el hecho generador (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, considerando VI, fs. 399, párr. 2°, 3°, 4°, 5° y 6°; conf. asimismo considerando VIII, 399 in fine y 399 vta.).

3°) Que sin perjuicio de ello, el Tribunal Fiscal —"a efectos de establecer la medida de los montos devengados" (fs. 399 vta.)— consideró que la empresa sólo podía computar las comisiones devengadas en los ejercicios en que se habían producido

las ventas de los abonos que no habían sido objeto de devolución con posterioridad y, en consecuencia, ordenó a la AFIP que practicase la reliquidación del ajuste fiscal sobre la base del informe contable glosado a fs. 370/373 (confr. considerando IX, fs. 399 vta.).

Por otra parte, el mencionado tribunal revocó la multa aplicada por el organismo recaudador, salvo respecto de la porción del impuesto resultante de la nueva liquidación. Sobre tal aspecto señaló que la sanción había sido correctamente encuadrada y ponderada, y que no advertía causales exculpatorias que permitiesen su eximición. Finalmente, distribuyó las costas por su orden, con fundamento en la complejidad de la materia y en la circunstancia de que los argumentos de fondo expuestos por la actora diferían de lo sostenido por el organismo jurisdiccional. Contra esa sentencia interpusieron sendos recursos de apelación la actora (fs. 409) y el Fisco Nacional (fs. 410), expresando agravios a fs. 458/462 y 466/474 respectivamente. Los traslados fueron contestados a fs. 477/481 y 482/486.

4°) Que la Sala IV de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, por una parte, revocó parcialmente la sentencia del Tribunal Fiscal, y en consecuencia, confirmó el ajuste del impuesto practicado por el ente recaudador y, por la otra, dejó sin efecto íntegramente la multa (conf. fs. 550/553 y sentencia aclaratoria de fs. 570). Para así resolver —en lo que tiene relación con los agravios traídos a conocimiento de esta Corte—, el tribunal de alzada juzgó que las comisiones deducidas por la actora no se habían devengado en los períodos fiscales en los que se había producido su pago "porque

estaban sujetas a la condición de que no se produjeran las desconexiones" (sic). Consecuentemente, y en forma contraria al criterio seguido por la empresa, consideró que las comisiones abonadas a los agentes de ventas solamente podían imputarse como gasto devengado una vez transcurridos 120 días a partir de la fecha de la operación "que es el plazo estipulado en el contrato firmado entre la actora y sus agentes para su reconocimiento o pérdida" (confr. fs. 552, 3° y 4° párr.).

Por otra parte, juzgó que correspondía dejar sin efecto la multa sobre la base de considerar que existía "un supuesto de error excusable eximente de toda responsabilidad" en atención a "las particularidades del caso y [a] la complejidad de las normas en cuanto al alcance de lo que debe considerarse 'devengado' con relación a los gastos por comisiones sujetas a condición" (considerando VII, confr. fs. 552 vta. in fine). Finalmente distribuyó las costas en proporción a los respectivos vencimientos en ambas instancias (confr. fs. 553).

5°) Que contra tal pronunciamiento la actora interpuso recurso ordinario de apelación (fs. 565/568 vta.) que fue concedido por el a quo mediante el auto de fs. 622. El memorial de agravios obra a fs. 643/657 vta. y su contestación por el Fisco Nacional a fs. 660/668. Asimismo contra aquella sentencia ambas partes dedujeron sendos recursos extraordinarios: el del organismo recaudador obra a fs. 572/583 y el de la accionante a fs. 585/603. Las apelaciones del art. 14 de la ley 48 fueron concedidas por el a quo en lo relativo a la interpretación de normas de carácter federal y denegadas por la causal de arbitrariedad (confr. resolución de fs. 638/638 vta.). La aludida dene-

gación parcial, en lo concerniente al recurso de la actora, motivó que ésta presentara la queja que corre agregada por cuerda (expediente CSJ 817/2014 (50-C)/CS1).

6°) Que el recurso ordinario deducido por la empresa actora es formalmente admisible puesto que se dirige contra una sentencia definitiva, dictada en una causa en que la Nación es parte, y el valor disputado en último término, sin sus accesorios, excede el mínimo legal previsto por el art. 24, inc. 6°, ap. a, del decreto-ley 1285/58 y la resolución 1360/91 de esta Corte, vigente al momento en que fue notificada la sentencia.

7°) Que es doctrina del Tribunal que la admisión del recurso ordinario de apelación determina la improcedencia del recurso extraordinario deducido por la misma parte, habida cuenta de la mayor amplitud de la jurisdicción que confiere al Tribunal aquella vía recursiva (Fallos: 306:1409, entre muchos otros). Por tal motivo, corresponde desestimar el remedio federal interpuesto por la actora, como así también la queja que corre por cuerda, deducida a raíz de la denegación parcial de aquél.

8°) Que en los términos en que ha quedado planteada la controversia en lo atinente a los agravios expuestos por la accionante para fundar su recurso ordinario de apelación, corresponde determinar si resulta correcto el criterio de Compañía de Radiocomunicaciones Móviles de deducir como gasto las comisiones por la venta de abonos al sistema de radiocomunicación móvil en los períodos fiscales en que las operaciones de venta fueron realizadas.

9°) Que al respecto corresponde poner de relieve que el art. 18 de la Ley de Impuesto a las Ganancias establece —en lo que aquí interesa— que a los efectos de su imputación al año fiscal "se consideran ganancias del ejercicio las devengadas en el mismo", aclarando más adelante que "las disposiciones precedentes sobre imputación de la ganancia se aplicarán correlativamente para la imputación de los gastos salvo disposición en contrario" (conf. art. 18, 2° párr., inc. a y 4° párr.). Por lo tanto, resulta claro que, en el sub examine, la imputación de los gastos respecto de cuya deducción versa la controversia debe realizarse según el principio de lo devengado. Es decir, debe establecerse cuándo se devengó el gasto para establecer el ejercicio en el que corresponde su cómputo.

10) Que esta Corte ha sostenido recientemente que el término "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 (confr. causas CSJ 1068/2008 (44-C)/CS1 "Compañía Tucumana de Refrescos S.A. - TF 20.391-I c/ DGI", sentencia del 24 de mayo de 2011 y CSJ 821/2011 (47-A)/CS1 "Asociart SA ART - TF 21.213-I c/ DGI", sentencia del 6 de mayo de 2014).

11) Que las erogaciones a cargo de la empresa —cuyo tratamiento fiscal se discute en autos— tienen su origen en los contratos que aquélla suscribió con sus agentes oficiales, vendedores del servicio de radiocomunicación móvil prestado por la accionante. Los aludidos contratos, en lo que al caso interesa, disponen lo siguiente (se transcriben las cláusulas del modelo de convenio glosado a fs. 55/70 del Anexo Contratos de Agente de Ventas agregado a las actuaciones administrativas y que resultan sustancialmente similares a las cláusulas de los acuerdos agregados a fs. 71/94, 95/109 y 110/125 del referido anexo):

> *"6. Comisiones.* **El Agente tendrá derecho a cobrar una comisión por cada abono** *al SRMC [Servicio de Radiocomunicación Móvil Celular]* ***que venda*** *[…]. Toda comisión a ser pagada por CRM al Agente está sujeta a las siguientes condiciones:*
>
> *6.1. Cada venta debe estar hecha de acuerdo con las Condiciones Comerciales y Operativas tal como se detalla en los Anexos B y C.*
>
> *6.2. Cada venta debe ser aprobada por CRM y de ser necesario por la CNT [Comisión Nacional de Telecomunicaciones]. La conexión del abono al SRMC implica dicha aprobación.*
>
> *6.3. El abono al SRMC no debe tener deuda vencida […].*
>
> *7. Devolución de las Comisiones y Penalidades. No obstante, sin perjuicio de lo establecido en este contrato,* ***el Agente deberá devolver a CRM las comisiones*** *de los abonados que dejen de pertencer al SRMC dentro de un mínimo de ciento veinte (120) días corridos desde la inciación del SRMC de*

acuerdo con la siguiente metodología: […]" (la letra destacada es del Tribunal).

12) Que pese a que la cámara admitió que en el caso la imputación de los gastos se rige por el criterio de lo devengado, esa alzada hizo lugar al planteo de la AFIP y revocó la sentencia del organismo jurisdiccional por considerar, en síntesis, que las aludidas comisiones a cargo de la empresa constituían para ésta obligaciones de naturaleza suspensiva, que no se devengaban con la sola venta de los abonos.

A juicio de esta Corte, la aludida conclusión del a quo se funda en una incorrecta apreciación de las cláusulas reseñadas en el considerando anterior. En efecto, el pronunciamiento apelado no ha valorado adecuadamentre las cláusulas del contrato, que es ley para las partes (artículo 959 del Código Civil y Comercial), cuyas expresiones, en el aspecto que se examina, son claras y terminantes (confr. Fallos: 314:363, considerando 10, y 314:1358, considerando 5°).

En este sentido, según la redacción de la cláusula sexta, el derecho al cobro de la comisión tiene lugar con motivo de "cada abono al SRMC que [el agente] venda". En los numerales 6.1, 6.2 y 6.3 se especifican los recaudos que debe reunir la operación de venta —haber sido realizada de acuerdo con las condiciones comerciales y operativas de la empresa, tener la aprobación de esta última y eventualmente de la Comisión Nacional de Telecomunicaciones y el abono no registrar deuda impaga— pero no se indica que el nacimiento del aludido derecho quede sujeto, además, a la verificación de algún otro hecho o acto jurídico

distinto del de la venta del abono. Ello resulta corroborado por la cláusula séptima que en ningún momento dispone que el devengamiento de aquel derecho se produzca o se "perfeccione" solo una vez transcurridos los 120 días de permanencia del cliente en el sistema. Por el contrario, lo que allí se señala es que si el cliente deja de pertenecer a aquel sistema con anterioridad al cumplimiento de dicho plazo, nacerá en cabeza del agente, y en el momento en que ello ocurra, una obligación de reintegro de la suma oportunamente recibida en concepto de comisión.

13) Que, por lo tanto, 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. En esa inteligencia, y concordemente con lo señalado por el Tribunal Fiscal, "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 aquélla —esto es, el derecho al cobro de las comisiones— han sido adquiridos desde aquel momento" (conf. sentencia del Tribunal Fiscal, fs. 399, párr. 2°).

14) Que, en consecuencia, cabe admitir los agravios de la actora y, por ello, revocar la sentencia apelada en el aspecto examinado, lo que conduce a dejar sin efecto las determinaciones impositivas efectuadas por el organismo recaudador en la medida y con los alcances que surgen de la sentencia del Tribunal Fiscal (confr., en especial, el considerando IX de la sen-

tencia de aquel tribunal y la reliquidación practicada en consecuencia; y considerando 3° de esta sentencia; y memorial de agravios de la actora agregado a fs. 643/657 vta.).

15) Que el recurso extraordinario deducido por el Fisco Nacional a fs. 572/583 —en el que se agravia de la decisión de la cámara en cuanto dejó sin efecto íntegramente la multa por entender que mediaba error excusable que eximía de toda responsabilidad a la actora— resulta inadmisible (art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Por ello, el Tribunal resuelve: I. Revocar parcialmente la sentencia apelada en cuanto fue objeto del recurso ordinario de apelación deducido por la actora, en los términos y con los alcances indicados en el considerando 14 de este pronunciamiento. II. Desestimar el recurso extraordinario deducido por aquella parte por los motivos indicados en el considerando 7° de la presente; y el interpuesto por el Fisco Nacional en los términos señalados en el considerando 15. III. Desestimar la queja deducida por la actora a raíz de la denegación parcial del recurso extraordinario interpuesto por ella, y declarar perdido el depósito que consta a fs. 50 de dicha presentación directa. Las costas de todas las instancias se distribuyen de acuerdo con el

-//-

Corte Suprema de Justicia de la Nación

-//-resultado final del pleito (arts. 71 y 279 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, devuélvase el expediente principal, y oportunamente archívese la queja, en la que por Mesa de Entradas se agregará copia de esta sentencia.

RICARDO LUIS LORENZETTI

ELENA I. HIGHTON de NOLASCO

CARLOS S. FAYT

Recurso ordinario de apelación interpuesto por **Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.**, representada por el **Dr. Guillermo A. Lalanne**, con el patrocinio letrado del **Dr. Miguel A. M. Tesón.**

Traslado fue contestado por la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, representada por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio.**

Recursos extraordinarios interpuestos por: **Telefónica Móviles Argentina S.A. (anteriormente Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.)**, representada por el **Dr. Guillermo A. Lalanne**, con el patrocinio letrado del **Dr. Miguel A. M. Tesón; y el Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio.**

Traslados contestados por: el **Fisco Nacional (AFIP-DGI)**, representado por la **Dra. Silvia M. Leiva**, con el patrocinio letrado del **Dr. Carlos Muzzio; y Telefónica Móviles Argentina S.A. (anteriormente Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.)**, representada por el **Dr. Guillermo A. Lalanne**, con el patrocinio letrado del **Dr. Miguel A. M. Tesón.**

Recurso de hecho interpuesto por: **Telefónica Móviles Argentina S.A. (anteriormente Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A.)**, representada por el **Dr. Guillermo A. Lalanne.**

Tribunal de origen: **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala IV.**

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