

TÍTULO:	LA DEDUCCIÓN DE JUICIOS LABORALES. DEVENGADO JURÍDICO
AUTOR/ES:	Amaro Gómez, Richard L.
PUBLICACIÓN:	Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)
TOMO/BOLETÍN:	XXIX
PÁGINA:	-
MES:	Setiembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

---

**RICHARD L. AMARO GÓMEZ**

## **LA DEDUCCIÓN DE JUICIOS LABORALES. DEVENGADO JURÍDICO**

### **ANTE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN<sup>(1)</sup>**

#### **LA COMPLEJA DEFINICIÓN DE "DEVENGADO"**

Recordemos que la ley de impuesto a las ganancias (en adelante, LIG) estableció, para las categorías primera (renta del suelo) y tercera (renta empresarial), el criterio de lo devengado para la imputación de ingresos y gastos al período fiscal, aunque también estableció ciertas excepciones.

Sin embargo, como la LIG no estableció una definición del concepto de lo devengado, un interrogante que fue surgiendo fue si correspondería utilizar el concepto contable para suplir esta ausencia. Si bien esto parecía viable, tanto la jurisprudencia como la doctrina fueron distinguiendo el devengado contable del impositivo, por entender en general que ambos cumplen diferentes finalidades, estemos en un ámbito u otro, lo cual a mi entender resulta razonable, dado que considero que existen discrepancias entre ambos conceptos si nos situamos en un ámbito u otro.

En este marco, fue recién en el 2011 que la Corte Suprema de Justicia de la Nación delimitó, en la causa "Compañía Tucumana de Refrescos SA"<sup>(2)</sup>, el concepto de lo devengado al sostener, en líneas generales y básicamente, que son los hechos jurídicos los que deben acaecer para que se perfeccione la causa que hace nacer la obligación de pago, con exclusión de toda otra circunstancia.

Dicho en otros términos, interpretó, en el caso concreto, que todo el gasto realizado en virtud de cada contrato debía deducirse al momento en el que se generaran los presupuestos a los que tal erogación atiende. De esta manera, consagró el concepto del devengado jurídico. En otras palabras, el devengado es *el momento en que se produce el origen de un derecho de naturaleza patrimonial, siempre que no haya una condición que lo torne inexistente*. El concepto tiene una vinculación directa con el momento en que acaecieron los hechos jurídicos que son su fuente.

Luego y en este mismo sentido se expidió en las causas "Asociart SA"<sup>(3)</sup>, "Cía. de Radiocomunicaciones Móviles SA"<sup>(4)</sup> y "Tecpetrol SA"<sup>(5)</sup>.

En resumen, vemos que mientras la contabilidad debe seguir el devengado contable, que es más bien un devengado del tipo económico, donde lo que importa son los hechos económicos que dan lugar al derecho o a la obligación, impositivamente se debe seguir el devengado jurídico, que es más bien un devengado de tipo jurídico, donde lo que hay que considerar son los hechos jurídicos que constituyen la génesis de un derecho o de una obligación.

#### **LOS HECHOS DE LA CAUSA**

Todo se inició cuando a Tegal SA (en adelante, la sociedad, la compañía o el contribuyente) se le determinó el impuesto a las ganancias, dado que se le cuestionó la deducción de una previsión por juicios laborales, entre otros ajustes relativos a los impuestos a las ganancias y al valor agregado.

En este marco, la compañía fundamentó su deducción, en general, en los siguientes términos:

- Que se trata de la previsión que mantenía por dos juicios laborales con dos empleados.
- Que fue el propio juez administrativo quien infiere la existencia del pasivo.
- Que los mismos son fidedignos.
- Que en el primer juicio la causa fue elevada para sentencia, mientras que en el segundo juicio tuvo resultado adverso en primera y segunda instancia, encontrándose la sentencia ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

Por su parte, el Fisco Nacional interpretó básicamente:

- que la ley no permite la estimación de la pérdida por el contribuyente y cuando el legislador ha permitido que ciertos hechos se computen en forma estimada, lo ha previsto expresamente en la normativa;
- que el gasto está sujeto al resultado de la contienda, y su exigibilidad y cuantía son indeterminadas hasta tanto exista una sentencia judicial;
- que se trata de obligaciones condicionales cuyas magnitudes son inciertas.

De esta manera, quedó planteada la cuestión controvertida.

## **LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN**

---

A su turno, la Sala B del Tribunal Fiscal de la Nación sentenció lo siguiente:

*"Que resta analizar el ajuste determinado por el Fisco Nacional, consistente en la impugnación de la deducción del pasivo computado como previsión para juicios laborales.*

*La contribuyente manifiesta que las previsiones corresponden a juicios laborales que tramita desde el año 2008 en autos 'Núñez, Damián Cosme c/Tegnal SA y otro s/accidente - acción civil' (Expte. 35967/2008), en trámite por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia del Trabajo N° 23, Secretara Única, sito en la calle J. D. Perón N° 990, Piso 1, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, y en autos 'Herrera, Eugenio Rodolfo c/Tegnal SA s/despido', en trámite por ante el Tribunal del Trabajo N° 5 del Departamento Judicial de San Justo, sito en la calle Dr. Enrique Eizaguirre N° 2470 de la localidad de San Justo, Provincia de Buenos Aires. Juzgado e incluidas en deudas sociales en cada ejercicio y que ninguno de los expedientes tiene sentencia firme, ni fue conciliado.*

*El Fisco Nacional, en función de la medida para mejor proveer producida en sede administrativa, infiere la existencia de los pasivos en trato, pero cuestiona el tratamiento impositivo efectuado por la actora, por considerar que no se han devengado, no siendo deducibles como previsiones, por no estar expresamente admitidas por la ley.*

*Corresponde señalar que le asiste razón al Fisco Nacional en cuanto a que cuando el legislador ha querido que ciertos hechos se computen en forma estimada, lo ha previsto expresamente como en el caso de las previsiones para malos créditos. En tal sentido, el artículo 148 del decreto reglamentario del tributo (D. 1344/1998), en su artículo 148, aclara que en el balance impositivo solo se deducirán las reservas expresamente admitidas por la ley, no siendo deducibles otras reservas o previsiones.*

*Al respecto, cabe señalar que la ley 25063 (30/12/1998) derogó el inciso f) del artículo 87 de la ley del gravamen, el cual se refería a la previsión para indemnización por despido. Por lo tanto, a partir de la misma, no se permite la deducción de importe alguno para la constitución de la provisión, previsión o reserva, como se la denomine contablemente.*

*En definitiva, las previsiones **deducidas por la actora no se encuentran previstas en la ley y, además, debe tenerse en cuenta que la deducción de tales importes es permitida como un gasto más, siempre que se encuentre devengado en los términos del artículo 18 de la ley, lo cual no acontece en el caso de autos, por carecer los juicios laborales de sentencia firme; es decir, la exigibilidad del gasto y su cuantía resultan indeterminadas hasta tanto exista una resolución judicial firme, razón por la cual corresponde confirmar también el criterio fiscal en este aspecto***".

El resaltado en negrita es de mi autoría.

De esta manera, no hizo lugar al planteo del contribuyente en este punto.

## **REFLEXIÓN FINAL**

---

No hace mucho la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en la causa "Tecpetrol SA", de fecha 12 de setiembre de 2017, en la cual se discutió si las diferencias de regalías hidrocarburíferas (que no son tributos) reclamadas por las Provincias de Mendoza y Neuquén constituyen un gasto devengado en el ejercicio en el que se extrajo el petróleo crudo (*criterio de la compañía*) o si, en cambio, dicho gasto debe considerarse devengado en los ejercicios en los que quede firme la sentencia judicial (*criterio del Fisco*).

Cabe destacar que **las deudas estaban siendo discutidas judicialmente**, alegando el Fisco su no deducibilidad, por cuanto el gasto efectuado a través de la provisión era en realidad una provisión sujeta a condición de que puede tornarla inexistente en tanto depende de la sentencia.

A su turno, la Corte sostuvo que *"...la afirmación de la Cámara relativa a que '...el devengamiento del gasto se produjo en el momento en que el hidrocarburo fue extraído' y, consecuentemente, '...los gobiernos provinciales presentaron la determinación al contribuyente...', reclamando la diferencia de la alícuota que correspondía ingresar en concepto de regalías (fs. 610/610 vta.), se ajusta a la doctrina establecida por el Tribunal en el caso 'Compañía Tucumana de Refrescos SA' (Fallos: 334:502). En efecto, la decisión de la Alzada ha tenido en cuenta para la imputación del gasto 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 de dictado de las sentencias definitivas** en los juicios que las Provincias de 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"*.

La destacado en negrita es de mi autoría.

En definitiva, y sin perjuicio de otras opiniones, el devengado jurídico de la Corte Suprema de la Justicia de la Nación nos invitó a replantear muchas circunstancias en las que antes la respuesta era única: hasta la sentencia definitiva, sobre todo a partir de la causa "Tecpetrol SA", en la que fue llamativo el resultado del pleito.

Es que la Corte atendió siempre al criterio del momento en que se produce el hecho jurídico en el cual nace un derecho/obligación, sin importar las circunstancias posteriores.

¿Se puede conciliar los principios sentados por la Corte en la causa "Tecpetrol SA" con la analizada por el Tribunal Fiscal de la Nación? En el fondo, ¿no estamos ante la misma situación de hecho?

Esperemos que a través de este artículo hayamos podido plantear las dudas que hoy siguen existiendo en la materia.

---

**Notas:**

- (1) ["Tegnal SA"](#) - TFN - Sala B - 20/3/2023 - Cita digital EOLJU197963A
- (2) ["Compañía Tucumana de Refrescos SA"](#) - CSJN - 24/5/2011 - Cita digital EOLJU110644A
- (3) ["Asociart SA ART \(TF 21213-I\) c/DGI"](#) - CSJN - 6/5/2014 - Cita digital EOLJU171252A
- (4) ["Compañía de Radiocomunicaciones Móviles SA \(TF 21.162-I\) c/DGI"](#) - CSJN - 1/9/2015 - Cita digital EOLJU176426A
- (5) ["Tecpetrol SA \(TF 27621-I\) c/DGI"](#) - CSJN - 12/9/2017 - Cita digital EOLJU182845A