

TÍTULO:	DEVENGO DEL RESULTADO Y EFECTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA
AUTOR/ES:	Arreghini, Hugo R.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

---

**HUGO R. ARREGHINI**

## **DEVENGO DEL RESULTADO Y EFECTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LA RENTA**

*El artículo refleja la conferencia del autor en las Jornadas Universitarias de Contabilidad, del 16/11/2017 -desarrolladas en el Departamento de Ciencias de la Administración de la Universidad Nacional del Sur, Bahía Blanca-. De esta forma se complementa el trabajo desarrollado en las Jornadas Universitarias de Contabilidad -efectuadas en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Mar del Plata- en 2016 y que fue publicada en la D&G 209 de febrero/2017.*

Durante un lapso de tiempo, cuya prolongación hace dudar sobre su calificación como acontecimiento coyuntural, se aceptó, en la información pública proporcionada por vía contable en Argentina, que el resultado comunicado no contemplará ajustes provocados por la alteración derivada de la inflación sobre el signo monetario utilizado en su medición.

Esto permite entender que la manifestación aceptada en la interpretación de los efectos de la actividad desarrollada no se presentará respetando los procedimientos determinantes que debieron emplearse para ofrecer una adecuada formulación de los estados contables que ellos pusieron en evidencia.

Quedó demostrada, claramente, una tolerancia de la imposición del Estado para vulnerar la aplicación de los fundamentos que se deberían usar para expresar el resultado periódico y, de ese modo, el sometimiento a una norma de conducta que modifica su natural demostración.

Sin embargo, no se puso demasiado énfasis para reconocer, en una partida especial, la existencia de una acción sobre el impuesto a la renta en los períodos en que ello ocurrió, que habría permitido presentar su efecto como anómalo, justificando que el gravamen determinado se comportaba como una exacción independiente, a la que no interesa sino una manera de reconocer la participación del Fisco en el acrecentamiento -aquí en alguna medida falso- del patrimonio de la entidad involucrada.

Se ingresa, de tal modo, en el área de las llamadas "diferencias permanentes", sobre las que se conocen pocos análisis profundos. Es conveniente admitir que forman parte de una franja que se manifiesta inamovible, pero también que en esta circunstancia se ignoró, totalmente, al resultado admitido ortodoxamente para negarlo de modo absoluto, como confirmatorio de una acción recaudadora extralimitada, ejecutada vorazmente con el respaldo de la pérdida del poder adquisitivo de la moneda generada por el propio Estado recaudador. De tal suerte, uno de los determinantes de la contribución atribuida al incremento del patrimonio de las organizaciones, por sus ganancias, quedó desnaturalizado debido a su dependencia de la inflación.

Las que se denominan "diferencias temporarias" son, en cada período, disparidades de imputación en el tiempo, que hacen una representación insatisfactoria del resultado contable del período, pero cuyos efectos la ley computa como apropiables al ejercicio en que ellos son indicados como tales y los califica como del año que se establecen sobre la base de su normativa, definitivamente.

La divergencia que se busca indicar entre los distintos criterios de cálculo empleados para definir el resultado, según se los conciba desde lo contable o lo impositivo (que se justifica en que los argumentos de la ley están basados en un devengo equivocado de la ganancia periódica, susceptible de revertirse), solo demuestra que el perjuicio, que para el patrimonio representa el gravamen, afecta un ingreso neto al que no corresponde y contravendría, de tal modo, el principio que exige su relación directa entre el ingreso y el sacrificio impuesto al esfuerzo para conseguirlo.

Si el impuesto no participa de la formación del producto por el que se busca obtener un beneficio, deja de ser, debido a ello, la causa del resultado para pasar a ser su consecuencia. Es por ello que no tiene sentido suponer que se lo deba atribuir en una relación directa con un ingreso que no ha provocado y se tenga, en cambio, como conclusión lógica entender que se verifica solo después de la determinación de la ganancia, siendo por ello una manera de asignación derivada del beneficio establecido.

No hay un devengo del resultado basado en un ingreso provocado, puntualmente, por cada producto que genera el costo del mismo -convertido en gasto al realizarse- sino la aceptación de que una parte del resultado obtenido por la actividad de la entidad se debe asignar a un factor necesario, interviniendo en el otorgamiento de la personalidad para que el proceso que realizó se pudiera llevar a cabo.

Luego, es totalmente absurdo aceptar que su imputación deba relacionarse con el conjunto, como una erogación provocada por los efectos que periódicamente contribuyen a la formación de un acrecentamiento patrimonial demostrado contablemente en un estado contable de la entidad económica generadora, porque su magnitud totalizadora, de modo alguno, puede mostrarse como la causa específica que los originó en los bienes producidos, y ese resultado neto tampoco se pueda considerar derivado de haberse obtenido como la ley exige con un criterio particular que lo atribuye a un período determinado inmodificable.

La uniformidad de las prácticas destinadas a explicar las consecuencias de los hechos económicos que afectan a los entes que asumen la responsabilidad de procurar el incremento de sus recursos destinados a la satisfacción de las necesidades de sus promotores es una condición requerida para hacerlo de modo que resulten de la mayor utilidad.

Cumpliendo ese requisito, la información brindada por los estados contables permite realizar cotejos de mayor y mejor aprovechamiento cuando se los deba aplicar, frecuentemente, en la apreciación de la evolución de las organizaciones, en la comparación con otras y en la consolidación que las integra en todos los alcances, incluyendo el que puede intentarse en auxilio del análisis económico del desarrollo de un país.

Las leyes referidas al impuesto a las ganancias en el mundo, por lo general, adoptan diferentes posturas cuando hacen el tratamiento de lo que corresponde a las personas físicas y a las personas jurídicas. Esto es también decisivo para aceptar que el grado más alto de equivalencia para tratar al contribuyente, con el propósito de darle similar consideración, no se logra suponiendo al gravamen de ellas como un gasto de cada unidad económica cuando tengan diferente carácter jurídico. Esto se resuelve de manera más lógica si el gravamen se asume como un modo de retribución a la participación del Estado en los beneficios de los residentes, cualquiera sea su condición personal.

Las dificultades para encontrar un punto de equilibrio a nivel de las entidades como personas físicas se manifiestan fuertemente porque el impuesto actúa personalmente, y cuando se trata de una persona física los posibles componentes patrimoniales que ella detente, que representan unidades económicas diversas, no reciben, claramente, un impacto reconocible como procedente de la tasa del conjunto afectado por la progresividad del gravamen. Además, el impuesto anual (calculado con pautas que aumentan a medida que el beneficio crece), normalmente variaría y el inconveniente para asignarlo a cada uno de los integrantes se haría más crítico al tener que pasar de un año a otros, ya que su magnitud estaría siempre definida por la importancia del beneficio reconocido en los distintos ejercicios.

Es por tal razón que la utilización de la modalidad que adopta el diferimiento del impuesto se ubica, con exclusividad, en el campo de las sociedades del tipo de las anónimas debido a que son gravadas, casi siempre, con módulos fijos.

La inconsistencia con respecto a la utilización del método de impuestos diferidos se agrava en el eventual caso de que la entidad con responsabilidad limitada fuera gravada con tasas de impuesto progresivas.

El empleo del método que difiere el impuesto a las ganancias conduce a reflejar activos y pasivos, cuya acción efectiva queda desplazada hacia ejercicios futuros. Sin embargo, como se deduce de lo anteriormente expuesto, el origen que se le adjudica está, decididamente, ligado a una discrepancia advertida entre los modos de entender el resultado según normas contables o legales. Se hace prevalecer el criterio contable, y los efectos de la diferencia a favor de lo sostenido en contabilidad se muestran como un activo o un pasivo -diferidos- según ello haga que el beneficio determinado sea contablemente menor o mayor.

La determinación del impuesto a las ganancias solo es posible con certeza cuando ha concluido el proceso que permite establecer el resultado anual, a diferencia de la generalidad de los gastos potenciales, que aparecen identificados con el producto en curso, que recién generará un ingreso cuando, después que se lo considera terminado, podrá realizarse para explicar con ello el ingreso y reconocer la existencia del gasto total que ha permitido conseguir, si es menor una ganancia y, si es mayor, una pérdida.

Esto reafirma la diferente naturaleza de este impuesto y confirma que su definición como gasto no tiene sentido porque no es la consecuencia de una decisión productiva determinada para generar con ello un resultado dependiente de un ingreso vinculado a tal propósito. Como gasto, el impuesto tampoco podría diferirse si no se lo asocia a un ingreso buscado, ya que no tiene ni tendrá relación directa con él porque no es su causa puntual. La expresión de cualquier costo no aplicado como diferido se justifica, únicamente, cuando el aplazamiento del efecto que representa está ligado con el ingreso que se espera de la realización de un producto que se está gestando con su participación; de otra forma es, al menos, dudosa la perspectiva de respaldarlo como activo. Mucho menos es razonable hacer una interpretación del impuesto como una menor carga del período, debido al retraso de su posible manifestación futura.

La clasificación que se efectúa dentro de un estado de situación patrimonial, para este tipo de rubros, los vincula con los créditos cuando se trata de activos, o con deudas si son pasivos, y su valoración se logra con el producto de la diferencia temporaria vigente por la tasa del impuesto correspondiente a ese momento que, como se ha dicho, en la generalidad de las legislaciones es una, pero su sostenimiento, sin cambios, es administrado desde el Fisco.

El hecho de que la naturaleza de estas cuentas haga que se deban considerar contingentes les otorga un tratamiento que, para darles vigencia, exigiría respaldarse en una alta probabilidad de ocurrencia futura y permitir una medición objetiva, difícil de conseguir en la mayoría de los casos. Esa propiedad las expone fuertemente porque tienen una gran dependencia de futuros acontecimientos que pueden alterar sustancialmente el cálculo que se haya efectuado al respecto, y tornan inviable un cómputo razonable de eventuales modificaciones de los resultados de los ejercicios posteriores. Los hechos más comunes que podrían afectar la imputación que se haya efectuado serían: cambios en el tratamiento legal de los conceptos involucrados, modificación de las tasas de impuesto de futuros períodos e incumplimiento del proyecto de reversión de las diferencias que se hubieran registrado como temporarias.

Se insiste, a pesar que estos últimos argumentos tienen una importancia significativa, en que la razón de mayor peso, que se opone de modo rotundo al empleo de esta metodología, está en la ubicación de los efectos de los hechos que deben, en primer lugar, afectar el espacio en que es posible colocar su acontecer, de manera que no originen dudas sobre su devengo. En el caso del gravamen, cuya calificación es motivo de análisis, su definición es, claramente, la consecuencia de un modo impuesto por la ley -obviamente aceptado por el contribuyente afectado en su declaración jurada y previamente consentido, expectativamente, al obtener su personalidad jurídica- para momentos puntuales.

Además, es de singular contundencia la argumentación hecha sobre la inconsistencia con respecto a la consideración del impuesto como gasto del período en que se manifiesta, debido a que no se comporta como elemento formador de los productos generadores del eventual resultado por el que se grava a la entidad involucrada, lo que refuerza la idea de su desconexión con el proceso que procura el beneficio periódico que justificará la exacción; no es lógica la proposición de que se trata de una derivación directa de ese desarrollo como consumo del esfuerzo para lograr la ganancia. Se trata, en cambio, de su adjudicación al concluir una etapa con desenlace feliz que beneficia parcialmente al Estado socio de la entidad, como reconocimiento legal que le otorgó, tácitamente, el acto en que asignó la personería jurídica al ente contribuyente.

Para determinar la materialidad de los componentes de un proceso económico, el principal fundamento que se encuentra es relacionarlos con las transacciones que les da su razón de ser, que determina la importancia que cada acuerdo promueve, en el que se consiente el precio aceptado por las partes intervinientes. También inciden en ello consecuencias de acontecimientos no buscados que modifican inesperadamente el curso del proyecto y actúan sobre la medida del esfuerzo planificado y, aunque discutible, debe ser, igualmente, trascendente la importancia del tiempo que demanda la tarea productiva requerida. El resultado de esa acción es parte del producto proyectado, para lo que se necesita incurrir en gastos y el impuesto que se calcula, recién cuando se lo puede determinar, toma una parte como distribución que se hace de él después de haberlo establecido.

Podría afirmarse, acudiendo a una figura opinable, que el resultado antes del impuesto que está demostrado en el estado correspondiente es la consecuencia de la actividad de la entidad económica que lo genera, y el resultado que se expresa luego es producto de restarse la participación que el Estado logra por aplicación del gravamen, siendo el efecto restante disponible para su asignación a la persona jurídica.

El desembolso que se debe efectuar que disminuye el patrimonio neto de la entidad que lo tributa no muestra una ligazón directa con los movimientos que se verificaron en el período a que corresponde el gravamen; surge después como consecuencia de la verificación que se hace de los efectos provocados en ese lapso, pero su determinación responde al incremento que se reconoció en ese patrimonio neto, no siendo la causa del mismo, sino la porción a que el Estado tiene derecho por establecerlo la ley. No deriva de las transacciones que condujeron a la formación de los bienes que llevaron a ese incremento patrimonial; es, en cambio, la consecuencia directa de encontrarse con ese acrecentamiento y poder distribuir parte del mismo como estaba legalmente prescripto de antemano.

### **Algo más sobre el devengo del impuesto a las ganancias**

En teoría, la atribución de costos a un ejercicio se hace en función del hecho sustancial generador del resultado; adicionalmente, al considerar que el ingreso vinculado es ese componente esencial, se requiere que pueda medirse objetivamente y se haya ponderado el riesgo sobre los efectos de la operación que se analiza.

Si con esa guía no es posible hallar un fundamento de esa atribución temporal, se debería vincular al efecto que se quiere asignar con un período anual al que se lo pueda relacionar razonablemente. Si ello fuera todavía imposible, el costo de que se trate sería aplicable al espacio en que se manifiesta.

Los objetivos que se persiguen para asignar los factores del resultado, observados contable o fiscalmente, son diferentes. La contabilidad procura una definición que lo exprese para que la información permita adjudicarlo a los promotores de la empresa de modo que sirva como indicador prudente de una distribución adecuada. La ley impositiva contempla, principalmente, la capacidad de pago que permita al contribuyente tributar el gravamen sin mayores inconvenientes.

Esas diferencias hacen que, para la determinación del beneficio imponible, la asignación de ingresos y costos se haga aplicando criterios distintos que inciden en el modo de devengo de una manera particular.

Sobre la base de ese modo especial de interpretación, la ley del impuesto establece la hipótesis legal con elementos constitutivos de la obligación tributaria que supone a la ganancia periódica clara, indubitable, interpersonal y neutral para cualquier contribuyente. Es el principio de legalidad que dispone cómo y cuándo se cuantifican los efectos de los hechos económicos que se utilizan para el cálculo del gravamen.

La ley pretende, a su modo, calificar el hecho sustancial -la causa eficiente- de la ganancia, apelando a interpretarla como las distintas formas de adquirir el dominio o perderlo en la mutación patrimonial que otorga valor cambiante desde la incorporación a la pérdida de la función activa.

El devengo, como lo concibe la norma fiscal, genera obligaciones y una vez determinados los efectos que ello provoca, los hace irreversibles.

No se debe perder de vista que la cuestión que pone en trámite la necesidad de devengar está promovida por el resultado, lo que indica que comprende a sus componentes atraídos por la ocurrencia del hecho esencial que lo genera.

El efecto *impuesto a las ganancias* responde a la variación patrimonial con que define de una manera especial la naturaleza del resultado, la que radica en cómo está preceptuado por la ley su modo de cálculo. Ese mecanismo se vale de los elementos que se utilizan en contabilidad, pero los adopta empleando el criterio fiscal. Lo que hace, en rigor, al considerar los efectos de los hechos que afectan al contribuyente, es interpretarlos declarando el sentido que les da. Luego los asocia y reconoce como impulsores del significado que tienen para el Fisco y lo asigna a ese período como inamovible.

Aquí se advierte, claramente, un solo efecto que se traduce en la obligación de abonar -la exacción-. Esa consecuencia es ya independiente de los elementos que sirvieron para determinar la base imponible que utilizó el Fisco para impulsar el cálculo de lo que la persona jurídica debe pagar. Ese pasivo unifica el efecto y la procedencia de su devengo específico, que queda circunscripto a ubicar esa apropiación del Estado dentro del año fiscal. La causa del gravamen es el cambio que impositivamente reconoce la ley del impuesto en el patrimonio de su interlocutor, que es la persona jurídica.

### **Acerca de activos y pasivos diferidos**

Un *pasivo diferido* debería definirse como el importe correspondiente a ingresos no causados aún, que se reciben de sujetos comprometidos en una transacción con la entidad que los percibe.

Es, por lo tanto, una obligación que esas entradas de fondos originan debido a que su imputación dentro de los resultados se deberá hacer en ejercicios futuros.

Se los obtiene como derivación de prestaciones de servicios o ventas no cumplidas todavía, que se harán en períodos próximos y

se cancelarán con el cumplimiento del compromiso asumido al recibir el adelanto.

Son, en rigor, ingresos no devengados que el futuro receptor del servicio o del bien a entregar han desembolsado por anticipado. Su denominación más adecuada sería: "pasivos por percepción adelantada de ingresos netos futuros", en la que están señalados los dos conceptos que originan la transacción y sus consecuencias: *cobro* que se ha conseguido por *ingresos netos que son de ejercicios futuros*.

El modelo de presentación de este tipo de efectos, que rigió a partir de 1954 en Argentina, parcializaba el motivo llamándolo "Utilidades diferidas y a realizar en ejercicios futuros" aproximándose más a la definición de un resultado por obtenerse que a un compromiso por haber cobrado por algo que se debería considerar beneficio de un ejercicio posterior.

Tal como trata de ser impulsado por las normas más recientes, el "impuesto diferido", como pasivo, sería el que se agrega al impuesto a pagar para reflejar el mayor gravamen que debe computarse contablemente, lo que no corresponde a la percepción anticipada de un ingreso. Buscando asimilar este concepto a la idea a que quiere conducir podría, forzosamente, imputarse como el desembolso que correspondía hacer según el proponente -que no acepta recibir el receptor potencial- y que, por ello, será abonado cuando esa obligación se materialice en el futuro. Se trata de reconocer un perjuicio mayor, no un beneficio menor.

No hay otra explicación referida a un *activo diferido* que considerarlo un gasto ya pagado pero aún no utilizado. El propósito perseguido al identificarlo está en evitar su afectación al resultado del período en que se muestra el desembolso.

Si el impuesto a las ganancias se reconoce como resultado empleado en la distribución o como apropiado por el Estado, el concepto de impuesto a las ganancias como activo diferido no sería aceptable, porque la exacción dejaría de ser un gasto.

En rigor, todos los activos son gastos diferidos, ya que su objetivo es la producción, y los fondos utilizados o comprometidos en esa función solo se agotan como consumos cuando se los extingue al vender, transformarlos en otros activos o considerarlos inservibles. El impuesto a las ganancias pasa a manos de otra persona sin hacerlo por el derrotero de la producción. La obligación derivada de lo que impone la ley no se origina en un hecho que conduce al resultado económico de la entidad que lo genera, sino que es la consecuencia de ese resultado, la forma de asignarlo de una persona jurídica física o creada por la ley a otra persona jurídica que la reconoce o aceptó al otorgarle personalidad.