

TÍTULO:	IMPUESTO DIFERIDO
AUTOR/ES:	Arreghini, Hugo R.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XVIII
PÁGINA:	-
MES:	Febrero
AÑO:	2017
OTROS DATOS:	-

HUGO R. ARREGHINI

IMPUESTO DIFERIDO

DEVENGO DEL RESULTADO Y EFECTOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Los argumentos presentados por el autor impulsan la investigación que podría desvirtuar cualquier modalidad informativa sobre los efectos del impuesto a las ganancias de personas jurídicas, diferidos en los estados contables de las entidades económicas. El escrito pone en discusión el criterio que parece consolidado y es respaldado por abundante bibliografía.

El colaborador recuerda que, al diferir, en este caso los efectos del impuesto adeudado sobre la base de lo declarado -aplicando el criterio contable con el que no está de acuerdo-, la imputación al ejercicio que hace la entidad informadora deja de ser equivalente a la cantidad que la persona jurídica responsable del pago asume como gravamen del período.

Intenta demostrar, además, que ese tratamiento, hecho como si se aplicara una carga formadora que origina los ingresos de la unidad económica, no tiene el devengo que lo relaciona con ese proceso productivo que concluye con un ingreso neto del que no forma parte.

La natural ubicación del impuesto en el tiempo -que está ordenada por la ley- lo apropia, sin alternativa, al año en que se hace cada reconocimiento como una distribución de parte del incremento patrimonial obtenido, porque no puede ser otra que la consecuencia de la transacción que le dio, por el Estado, personalidad jurídica a la entidad en su nacimiento.

I - INTRODUCCIÓN

Al producir un análisis del origen del resultado y el grado de su vinculación con el impuesto a la renta, entre sus determinantes es posible encontrar:

1. Su correspondencia con un ente emisor de los estados contables, que tiene particular relación con los efectos de hechos que afectan a esa unidad económica y puede no representar el que es imputable a la persona responsable del pago de los impuestos derivados de las ganancias que se presentan comprometiendo el patrimonio de la informante.
2. Que en la definición del impuesto a la renta incida -de algún modo- un resultado que lo toma como base y ese gravamen sirva luego para determinar otro resultado, después de que se lo resta de la cifra que sirvió para hacer su cálculo⁽¹⁾. El impuesto se ofrece así como consecuencia -indirecta- y como causa del resultado. Al hacer la calificación de ese desembolso obligado, en carácter de un costo consumido, entraría en colisión con el principio que asigna el devengo anual de las cargas que el ente afectado procura con ellas teniendo en cuenta el ingreso -en este caso neto-, porque esa ganancia antes del tributo se presentaría aquí de manera que permite luego calcular lo que se debe pagar como si fuera un gasto para determinar un nuevo resultado.
3. Que para la atribución temporal del impuesto, cuando se reconoce su materia imponible, se pueda suponer ella dirigida -al entender que se proyecta en parte hacia delante-, a aceptar consecuencias de hechos no verificados aún, cuya ocurrencia

pueda considerarse incierta, sobre todo cuando señalen a favor del imputado presunciones de efectos futuros de carácter positivo.

4. Dudas sobre la correcta interpretación de la figura del devengo, que en este caso toma la que privilegia para la ubicación de la ganancia o pérdida el período en que se verifica un ingreso al que acompañan sus costos que extingue al mismo tiempo -siendo que el cálculo de ese resultado, para determinar el impuesto, debe hacerse siguiendo las pautas legales-, porque ese concepto se perfecciona a partir del "derecho a retribución por razón de trabajo, servicio u otro título".⁽²⁾ En este caso se explica como una obligación que para el contribuyente nace en la ley y para el gobierno es un crédito exigible a pagar por quien debe tributarlo, lo que lo independiza, en los estados contables que lo expresan, por tener relación directa con la causa que lo origina en particular, y solo emplea una base orientativa que se utiliza para calcularlo.

5. Que para la determinación contable del gravamen se pueda partir de un resultado influido por contingencias favorables que pueden no traducirse en ganancias en el futuro⁽³⁾, dado que su estimación anual empieza por catalogarse como una "previsión" por la que se debe pagar adelantos -basada en lo tributado por el ejercicio anterior- y termina, en el mismo período, por establecerse con una más cercana apreciación, más parecida a una "provisión" asignada para distribuir parte del resultado -debido a que su cálculo, en principio firme, está referido a un modo impuesto-, cuya magnitud aún no ha sido aprobada ni desechada por el beneficiario recaudador, cosa que podrá él hacer, para darle certeza, en un término que excede ampliamente el cierre del ejercicio contable al que pretende corresponder.

II - ANÁLISIS DEL PROBLEMA

La enumeración que precede coloca a la contabilización del impuesto a las ganancias en un marco de perplejidad, cuando se pretenda sostenerlo como una pieza de características uniformes para la preparación de los estados contables básicos de cualquier entidad, ya que su cómputo se establece de modo distinto según la categoría de los sujetos de derecho involucrados, a los que la ley asigna diferentes modos de imposición -basada en la naturaleza de las personas imputadas, su localización y en las tasas de aplicación de cada año-.⁽⁴⁾

Además, hay antecedentes, que se suponen descartados hoy⁽⁵⁾, otorgando al impuesto a las ganancias una posición distinta a la de un costo a deducir del ingreso neto (porque incidiría de ese modo en el resultado que, al mismo tiempo, se debería tomar como base de cálculo del gravamen). Esa postura lo reconoce como un modo de asignación de beneficios del sujeto de derecho a favor del Estado sin cuya participación la obtención del objeto propuesto por las empresas sería de enorme dificultad, aun cuando, en el caso de tratarse de perjuicios, casi nunca ello se manifieste como una repartición puntual de los efectos por los hechos acaecidos.

Siguiendo ese criterio, el impuesto periódico a la renta se presentaría como una forma de distribución del resultado obtenido por la empresa, en la que el Estado ocuparía un lugar de privilegio frente a cualquier otro acreedor, desplazando, obviamente, a los propietarios de la entidad que originó el resultado a repartir.⁽⁶⁾ Este modo interpretativo no se manifiesta contrario a la costumbre, que posiciona en el informe que lo muestra, luego del beneficio obtenido, considerándolo como rubro que sirve para determinar la cantidad de dinero proporcionada por el ente a sus promotores, para concluir expresando un "Resultado" -a asignar- "después del impuesto a las ganancias" -que más bien representa el remanente del efecto provocado por el ente, al que se ha restado la participación que por derecho le pertenece al Estado, y queda a disposición de los dueños, dentro del patrimonio neto para una ulterior decisión sobre su destino-.

En las unidades que no están afectadas exclusivamente, porque la determinación del impuesto requiere de la acumulación de otros resultados de la misma persona, o porque no son tributarias del impuesto, el estado de resultados concluye con una demostración sin la deducción mencionada, ya que no tiene correspondencia específica con esa exacción. Una nota debería, en esos casos, hacer referencia a la situación que la empresa presenta frente al tributo.

Este cúmulo de interrogantes promueve la intensificación del análisis del problema, de manera que justifica renovar su discusión, agregando estudios que permitirían incorporar elementos esclarecedores, sobre todo cuando la aplicación del criterio que ha ganado la preferencia de los organismos profesionales resulta de entendimiento complicado y hace dificultosa su utilización en las entidades con menor envergadura administrativa y agravaría la demostración impuesta como una moda cuando se aplicaran, para las sociedades afectadas, tasas progresivas.⁽⁷⁾

Además, la utilización de una regla que apoya el uso del "impuesto diferido" tiene, en cuanto a la cantidad de entes afectados, una significación exigua debido a que las personas físicas tributan impuesto a las ganancias reuniendo los resultados de las pequeñas empresas de que pueden ser propietarias -que son mayoría-, se gravan con tasas progresivas que hacen inviable el tratamiento y, además, los entes sin fines de lucro no están afectados por el procedimiento que impone la norma contable en uso.

Lo expuesto y algunos contenidos de tanto que se ha escrito sobre el particular, haría auspiciosa la tesis que se condensa en los párrafos que siguen, que son una reflexión elaborada con el propósito de continuar su profundización para arribar a alguna conclusión recomendable.

Si el resultado y sus determinantes son consecuencia de las transacciones que lo originan y esto, al consolidarse, es lo que lo apropia al período en que los intervinientes consintieron resuelto el efecto que ellas proporcionaron -porque así lo aceptaron las partes responsables de su ocurrencia- es cierto que, respecto al impuesto a la renta, la manifestación preponderante, en cuanto a la base para su cálculo, la hace la ley que exige su pago y establece las condiciones de su contribución anual y, obviamente, la persona responsable de su cumplimiento debe acatar.⁽⁸⁾

El cómputo de la materia imponible debe hacerlo el imputado -la persona jurídica que maneja la entidad económica generadora- condicionado, como está por la ley, a someter su determinación a la norma establecida, también en su aplicación periódica⁽⁹⁾ y, además, sujeta a la eventual fiscalización futura. El contribuyente potencial acepta la ejecución de todos los requisitos a que se obliga y su declaración jurada es la conformidad con ellos. Esto hace indudable que también ha dado aprobación al devengo de los efectos en el ejercicio a que esa manifestación corresponde -es el impuesto que ha aceptado pagar por ese año-.⁽¹⁰⁾

De tal modo el afectado por la exacción se ha sometido a los dictados que le fueron impuestos, entre los que está el compromiso de no formar el resultado imponible sino con determinados ingresos y gastos que la ley dispone e, igualmente, a respetar la distribución de sus asignaciones anuales que derivan, naturalmente, de la correspondencia que ellas tienen con lo que ha transado y establecido para esa etapa de la actividad económica del ente productor del resultado.

La determinación del resultado está directamente vinculada con las operaciones de la unidad económica a que corresponden

las actividades que son su causa. Para ello esta realiza gestiones que pueden provocarle beneficios o quebrantos. En el curso de sus acciones, hechos no esperados pueden ocasionarle efectos incidentes en la magnitud que representa.

Resultado es la consecuencia de la acción que crea productos, motivada en la necesidad de dar satisfacción a los consumidores, con la intención de acrecentar esa natural propensión a mejorar el bienestar.

El beneficio del que produce se logra cuando el esfuerzo, que realiza para ello, se compensa con creces, es decir, cuando permite obtener con su colocación una retribución mayor a lo que fue necesario para conseguir el producto.

El producto es, por esa razón, el fundamento del resultado; no se concibe intentar su elaboración para no conseguir un beneficio. Este razonamiento sirve para demostrar que el resultado forma parte del producto; no existe fuera de su contenido.

La empresa integra en el producto el resultado que pretende y su proyecto ejecutado solo empieza a ser satisfactorio cuando alcanza a completar con su precio de realización, además de los costos para obtenerlo, el adicional que permita retribuir a los que deben participar del beneficio, que incluyen al Estado del lugar en que tiene su domicilio.

Es justo que, al demostrarse la cifra que representa el producto creado por la empresa, se computen esos resultados -si fueron obtenidos-, que tendrán como destinatarios al Estado -si son favorables- y a los financistas de la actividad productiva.

Para generar el producto, la entidad responsable de la producción no consume como impuesto algo del beneficio surgido de su acción; esa porción del resultado no deriva de un componente ejecutor del proceso que forma el objeto que logra con ella; es, en cambio, lo que permite, cuando la culminación del esfuerzo lo consigue con la realización del mismo, distribuir el excedente logrado después de colocarlo en manos de quienes lo van a consumir.

Cuando, siguiendo un modo distinto para calcular el beneficio resultante al término del ejercicio, se incluyeran valoraciones del producto aun no vendido, superiores a lo que indica el esfuerzo insumido en crearlos o, generalizando, se determinara por diferencia de las que asigna al patrimonio revaluado en cierres consecutivos, el significado dado a la acción que se reconoce como generadora seguiría siendo acumulativo del esfuerzo considerado para lograr ese objeto y el efecto favorable determinado participaría igualmente del volumen producido. En tales casos lo que correspondería al Estado en concepto de impuesto a las ganancias se respaldaría en el cálculo hecho para determinar de ese modo el resultado contable y la asignación que la ley tiene establecida para retribuir la tributación que habría correspondido a la entidad en el período tampoco sería gasto para llegar a establecer el monto de la ganancia obtenida que sirvió para determinarla.

La decisión de afrontar una actividad para conseguir lucro o para mejorar la recepción de servicios que satisfagan necesidades no solo promueve el financiamiento de los dueños de las organizaciones creadas para procurar el acrecentamiento del capital que han suministrado con ese objeto, también se somete a la protección del Estado al residir ellas en un territorio que aquel controla para favorecer el desempeño de esas entidades.

La adjudicación del resultado obtenido no es, entonces, la consecuencia directa de las operaciones efectuadas para obtener el objetivo perseguido, que se traduce en la ganancia o pérdida o en el acrecentamiento de los medios para conseguir un servicio mejor, ni se asocia a las contingencias que pudieran acaecer en el desarrollo de las mismas⁽¹¹⁾; depende de la intención que promovió la realización de esas acciones que es el acto fundamental que indica su potencial asignación, el que tiene un origen anterior que dicta el destino que se les debe dar, hacia el dueño, el socio, los accionistas, pero también lo compromete a favor del Estado, cuando ello correspondiere en función de lo que establece la ley.⁽¹²⁾

Puede deducirse, entonces, que una porción del excedente que podrían generar las entidades económicas le corresponde al Estado y ello es una determinación que, si bien está sujeta al modo de cálculo de una manera establecida como práctica contable -en primer término-, las reglas establecidas para su cómputo emanan de disposiciones a las que la persona contribuyente se sujeta para obligarse a abonar el tributo del período anual que ellas imponen.

La cuestión puede dirimirse al reconocerse que el resultado debe considerarse como efecto de la acción procurada para conseguirlo y que su generación no debe confundirse con el modo de asignación que se le debe dar a favor de quienes son los responsables primarios de la ejecución de las acciones que conducen a su consecución. La aplicación que de él se haga se traduce fácilmente en dividendos de los que se apropia, en primer lugar y de acuerdo con normas jurídicas impuestas, el Estado y, en segundo lugar, las personas propietarias de la empresa, después de haber quedado liberada la parte que a ellas pueda pertenecer.

Esto pareciera conducir a entender que el impuesto a las ganancias no es formador del resultado de la entidad económica que ha actuado para su obtención sino el elemento que permite la distribución del beneficio de una unidad que persigue ese objeto⁽¹³⁾, de acuerdo con las normas jurídicas que lo garantizan. Tales argumentos validarían que del beneficio periódico, que demuestran los estados contables, se consideren partícipes las personas que han sido precursores de la existencia de la unidad generadora⁽¹⁴⁾, pero reconociendo, previamente, el derecho impuesto a favor del Estado en cuyo territorio la empresa se instala.

La indiscutible asignación que corresponde al resultado obtenido como integrante del patrimonio neto se interpreta como un paso obligado que demuestra su identificación dentro de los componentes de esa sección del balance y serviría para justificar que, inmediatamente después de haberlo determinado, se lo debe apropiar al capital de los que tienen la propiedad del ente.

Esta creencia, al mismo tiempo, podría ser utilizada para explicar que si al beneficio generado no se le deduce el impuesto -computado como costo expirado para imputarlo a su consecución- faltaría, asumiendo el gravamen ese carácter determinante, un elemento que complete lo necesario con el objeto de darle una expresión definitiva, para recién llegarse a ubicarlo como utilidad restante dentro de la propiedad neta -de los dueños de la entidad-.

Uno de los argumentos usados para justificar como costo extinguido al gravamen que se calcula sobre la base de las utilidades de las sociedades como sujetos de derecho, se apoya en la teoría de la entidad, la que considera a la unidad económica separada de sus propietarios, a los que rinde su excedente neto una vez deducidos todo tipo de gastos (entre los que se encontraría el impuesto a la renta de las empresas)⁽¹⁵⁾. El fundamento de esa posición resulta demasiado débil y hasta puede entenderse contradictorio, ya que el impuesto al resultado positivo de la persona jurídica que ella representa no contribuye -como se ha tratado de explicar- a conseguir el producto de la gestión realizada como entidad económica y es, en realidad, una asignación que proviene de la ejecución del compromiso asumido respecto al acrecentamiento que podría generarse en el patrimonio de la unidad creada por sus promotores -entre las que se encuentran sus dueños-, como consecuencia de su actividad, cuando obtuvo personalidad con el auspicio de la ley, sin cuyo consentimiento no habría podido existir.⁽¹⁶⁾

III - REFIRMACIÓN DE LA TESIS

Quedaría demostrado que la existencia de la unidad jurídica que permite el funcionamiento de la entidad económica, de la que procede el resultado conseguido, tiene su causa no solo en los aportantes de los recursos -sobre todo financieros-, sin los que habría sido infructuoso procurarlo y obtenerlo, también, sobre todo, con la autorización que ofrece la legislación que la establece, único modo de hacerla factible. Estas dos figuras son, en definitiva, las precursoras de la actividad que la empresa realiza para conseguir sus fines y a ellos debe adjudicarse los frutos que de ello derivan.

Esto refirma, además, que la procedencia del efecto obtenido está en la actividad de la entidad económica y su atribución, a que obliga la ley impositiva, se basa en la obligación asumida desde el principio de la existencia de la persona jurídica que la consagró con un objeto de consecuencias impositivas. El estado contable de esa entidad económica es el que muestra el beneficio anual de esa acción, y el gravamen que lo hace participable junto a los socios de la empresa responde al compromiso implícito que aceptaron las personas constituyentes de la entidad jurídica que ahora se adjudica el resto de los beneficios obtenidos para disponerlos a favor de sus propietarios.

La lógica que prepondera sobre cualquier otra es la que indica que la asignación del resultado -ya definitivamente establecido como proporcionado por la entidad que lo ha producido- tiene, reconocido en el impuesto a la renta, un primer acreedor adjudicado por la ley en la persona del Estado en una proporción determinada que los propietarios de la empresa han aceptado y, por ello, el consentimiento tácito otorgado y su definición temporal indiscutible le confieren una apropiación directa al pasivo desde el resultado obtenido por la empresa, porque no está condicionada de modo alguno por alguna otra razón valedera.

Esta conclusión serviría para reconocer que: 1. el impuesto a las ganancias no es un gasto de la empresa sino un modo obligatorio para determinar la participación anual del Estado en los resultados positivos que ella consigue y tienen destino final en las personas dueñas de su capital; 2. la porción neta que resulta después del cumplimiento de esa obligación que, de tal modo, se satisface con recursos personales cedidos por los propietarios de la entidad, es lo que deja el beneficio contable al restar el gravamen calculado con ingresos y costos consumidos sobre la base de las normas impositivas; ese remanente integra el patrimonio neto que queda a favor de los propietarios del capital de esa unidad generadora; 3. una imputación a un supuesto patrimonio -activo o pasivo del ente productor-, cargo o abono diferidos por reconocimiento de expectativas a concretarse en futuros ejercicios con respecto al resultado contable no considerado en el impositivo, no tiene justificación porque el impuesto no es generador del beneficio y su aplicación se basa en el derecho que al Estado corresponde sobre las ganancias determinadas con reglas impuestas a la persona responsable, de aplicación certera a períodos anuales transcurridos.

Notas:

(1) Mathews, Russell: "Contabilidad para economistas" - Ed. Aguilar SA - 1974 - Madrid - pág. 214/5. Al referirse a la "Distribución de los beneficios de las sociedades": *"Se supone implícitamente que el impuesto a pagar representa una transferencia de beneficios más bien que un gasto con cargo a los mismos en la cuenta de pérdidas y ganancias. La razón principal de este supuesto es que el importe del impuesto a pagar no puede ser calculado hasta que se conoce la cuantía de los beneficios propiamente dichos"*. La forma de la figura 15-I refirma esa posición, porque después de anotar el "Beneficio distribuido", resta las "Distribuciones: Impuestos ... Dividendos" para llegar al "Beneficio distribuido"

(2) "Avallability SA" - Trib. Fiscal Nac. - Sala A - 31/8/2005, en Boletín N° 5 - abril-junio/2006 - pág. 57: *"En lo que respecta al significado del verbo devengar, cabe aclarar que implica la adquisición de un derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio u otro título"*

(3) Rodríguez de Ramírez, María del C.: "Contabilización del impuesto a las ganancias" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 9 - junio/2000 - págs. 794/808: *"...entendemos que el tratamiento a otorgar a los activos y pasivos por impuesto diferido debe estar centrado, al realizar la evaluación de los mismos (en tanto resultan activos y pasivos contingentes), en el análisis de la evidencia que permita determinar si resulta altamente probable su recuperación o liquidación en ejercicios futuros y si es factible realizar una cuantificación objetiva desde el punto de vista contable"*

(4) Reig, Enrique J.: "Conflictos entre las normas impositivas y los principios contables" - Anales de la Academia Nacional de Ciencias Económicas - Vol. XXXV - 1990 - pág. 230: *"Aquí están ubicados los motivos de diferencia consecuencia de: a) medidas de carácter extrafiscal de la imposición; b) criterios de vinculación del hecho imponible con la jurisdicción política de que trate ('fuente o domicilio'); c) concepto contable amplio de ganancia que incluye las 'de capital' y el más restringido que las excluya total o parcialmente, que utilice la respectiva legislación tributaria; d) diferencias entre los principios de la contabilidad fiscal y los de la contabilidad general, referidas a la temporalidad de la expresión de los resultados, como el apuntado más arriba de 'realización', relacionado en lo principal con la valuación de inventarios y costeo de lo vendido, concordante con el tradicional en materia fiscal de 'comodidad de pago', que crea también excepciones en la imputación al año fiscal, que apartan del criterio de lo percibido en numerosas situaciones; e) un último aspecto que causa diferencias no siempre inconciliables está dado por las precisiones que para resguardar el principio de certeza que debe regir en la definición del impuesto, da rigidez a la medición de la base de tributos, a diferencia de las opciones y flexibilidad que la contabilidad adopta en muchas de sus normas"*

(5) Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad superior" - Ed. Ediciones Macchi - Bs. As. - 1993 - pág. 859: *"Comentario: años atrás, algunas empresas argentinas no computaban el impuesto a las ganancias como un gasto sino como una distribución de resultados acumulados. De este modo, violaban el concepto de devengamiento y exponían ganancias que no eran líquidas (netas)"*

(6) Biondi, Mario: "Ensayos sobre teoría contable - Tratamiento de los quebrantos impositivos" - Ed. Ediciones Macchi - Bs. As. - 1973 - pág. 104: *"El Fisco, a través del impuesto a la renta, es un socio que, indudablemente, participa en los resultados de explotación. Claro está que es un socio 'sui generis': 1. Cuando hay utilidades, es decir que los ingresos 'impositivos' superan los 'egresos impositivos', es necesario abonarle la cuota parte establecida. 2. Esa cuota parte de las utilidades debe ser pagada en efectivo aun cuando las condiciones financieras del ente no lo aconsejaran. 3. En el caso de que los egresos impositivos superaran los ingresos impositivos, se producirá un quebranto impositivo. 4. En este último caso el Fisco reintegrará su cuota parte sobre el quebranto, según diversas modalidades legislativas que se analizan en este trabajo y sujeta a un período de prescripción"*

(7) Rodríguez de Ramírez, María del C.: "Contabilización del impuesto a las ganancias" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 9 - junio/2000 - págs. 794/808: *"En verdad, el tema resulta sencillo cuando existe una única tasa fija para la tercer categoría como ocurre en nuestro país, pero puede complejizarse en el caso de legislaciones que establecen tasas progresivas, dado que, por presentar créditos o deudas que dependerán de la recuperación o liquidación de los activos o pasivos que los originaron, será necesario analizar las mayores o"*

menores tasas que resultarán aplicables para la liquidación de impuesto en futuros ejercicios según la escala en que caigan los resultados, a fin de determinar en qué períodos se producirá el recupero o liquidación de activos y pasivos por impuestos diferidos"

(8) "Avallability SA" - Trib. Fiscal Nac. - Sala A - 31/8/2005, en Boletín N° 5 - abril-junio/2006 - pág. 57: "Que antes de toda consideración, cabe recordar que en atención al principio de anualidad que informa la economía del impuesto a las ganancias a los efectos de cuantificar su base imponible -y tratándose de rentas de la tercera categoría-, en cada período fiscal deben computarse los ingresos y gastos reales que estrictamente correspondan a cada año, conforme al concepto de lo 'devengado', ello en razón de lo que sobre el particular establece el artículo 18 de la ley del gravamen"; Fernández, Luis O.: "El concepto de devengado en el impuesto a las ganancias" - Estudio Fernández Dolinsky - Artículos de impuestos, impuesto a las ganancias, tomado de Google.com.ar: "Estos criterios para atribuir ganancias y costos responden a ciertas necesidades que son propias de la contabilidad y se acota muy distintas a las de la tributación. En forma sintética explicitan esta situación Albi Ibañez y García Ariznavarreta, diciendo: 'Tales diferencias de criterio obedecen a los distintos objetivos a alcanzar por las normas contables y fiscales. Así mientras las primeras persiguen calcular el resultado económico de empresas bajo el predominio de prudencia, las fiscales pretenden determinar un resultado fiscal o base imponible que refleje la capacidad de pago del impuesto'" ... "La ley en forma implícita define cuando se devengan las ganancias y los gastos por lo cual no es necesario recurrir a conceptos contables. Una ganancia o un gasto se devenga cuando se produce una mutación patrimonial. Dicha mutación no debe estar sujeta a condición que la pueda volver inexistente" ... "Principio de legalidad. El principio de legalidad demanda que la determinación de la ganancia sea clara e indubitable, interpersonal y neutral, en el sentido de ser la misma (a igualdad de condiciones) para cualquier contribuyente y también para el Fisco. Al respecto manifiesta Jarach '...la base imponible constituye uno de los elementos constitutivos del supuesto legal de la obligación tributaria ... por consiguiente, en el Estado constitucional ... también este elemento está sujeto al principio de legalidad'. Este requisito es cumplido por la ley del impuesto que no da lugar a la estimación de la ganancia o pérdida por el contribuyente sino que dispone expresamente cómo y cuándo se cuantifican los hechos económicos incluidos en su objeto. Entonces el principio de legalidad es la razón última por la cual en muchos casos las normas impositivas son necesariamente distintas a los criterios contables. Esto no implica descalificar a la contabilidad como herramienta de interpretación tributaria ... La legislación impositiva incluye expresamente las reglas de determinación de la base imponible: son hechos imposables solo los hechos económicos que cumplen con la hipótesis legal de incidencia que, por su propia naturaleza, no puede menos que ser exacta y precisa. Dichos hechos se miden, en aquella forma, cuando y como lo dice la ley"

(9) Onida, Pietro: "El balance de ejercicio en las empresas" - Ed. Librería El Ateneo - Bs. As. - 1971 - pág. 108: "Según la ley italiana vigente, el cálculo del crédito fiscal se basa sobre el principio de autonomía de los distintos ejercicios ... De conformidad con el principio aludido, los resultados de los ejercicios administrativos distintos y sucesivos en que se divide la gestión se suponen independientes los unos de los otros. Los componentes de rédito que se imputan a cada ejercicio deben ser, por lo general, determinados prescindiendo de toda relación con los otros ejercicios y, por lo tanto, de las mayores o menores imputaciones efectuadas en el pasado, y de las previsiones sobre el futuro desenvolvimiento de la gestión y sobre el resultado mismo de las operaciones en curso en la fecha del balance"

(10) Basile, Dante S.: "Los principios de contabilidad generalmente aceptados" - Ed. nueva técnica SRL y Cía Editora Los Cardales - Bs. As. - 1975, pág. 27: "Cargos no identificables con ingreso alguno. Es evidente que la mayoría de las erogaciones, en último grado de análisis, se efectúan con la pretensión directa o indirecta de obtención de un ingreso. Decimos mayoría, por cuanto encontramos excepciones tales como las erogaciones de carácter obligatorio, que surgen de leyes o contratos, y otras que nacen como consecuencia de los ingresos (por ej.: el impuesto a las ganancias)"

(11) Amparo administrativo en revisión 4054/41 - "Hernández Vega, José María" - 28/10/1941, Unanimidad de cinco votos (la publicación no menciona el nombre del ponente), Segunda Sala, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación - T. LXX - pág. 1602: "**Impuesto a la Renta, cuando se causa** ... el espíritu del impuesto de que se habla, tanto en nuestra legislación como en la de otros países en que existe dicho impuesto, tiene el carácter de subjetivo, esto es, afecta solo a personas, de quienes exige una participación, por decirlo así, sobre las cantidades que vienen a enriquecer su patrimonio, pero de ninguna manera tiene como punto de partida circunstancias relacionadas con las operaciones que originan las ganancias; de manera que el hecho de preocuparse la ley por la forma o fecha en que se origina un crédito que significa ganancia para el causante, se fija solo en el momento en que aumenta el patrimonio de este por la percepción de una utilidad"

(12) Oklander, Juan: "Las normas legales y fiscales, y los PCGA. ¿Conflictos de divergencia y posible integración macro-contable?" - Contabilidad y Administración - T. XIII - 1983 - pág. 931: "Incluimos en este vastísimo abanico de 'aplicaciones' de la Contabilidad, a la administración de la gestión empresarial en su faz operativa, al margen del nivel de la 'toma de decisiones'. Lo mismo podemos decir de la contabilidad como 'acto jurídico vinculante' y, dentro de este campo, como base para la determinación tributaria"

(13) Bértora, Héctor R.: "Teoría de la Contabilidad" - Ed. Macchi SA - Bs. As. - 1975 - págs. 60/1: citando a Sprouse, R. T. y Moonitz, M.: "...No obstante ser obvio, nos atrevemos a aclarar que la contabilidad -al procesar la información para luego exponer, por lo menos, la situación patrimonial y los resultados obtenidos (y las variaciones ya aludidas)- no se propone como objetivos: 1. ni la determinación de montos sujetos a impuestos, 2. ni el cálculo de las ganancias disponibles para ser distribuidas (por ej.: en forma de dividendos). Tales informaciones surgirán como subproductos, teniendo en cuenta los datos suministrados por la Contabilidad ... Las mediciones deberían ser independientes de los problemas del dividendo y del impuesto, pero al mismo tiempo, debería facilitar la solución de esos problemas como también de otros relativos a la posición financiera y los resultados de la operación"

(14) Amparo administrativo en revisión 4054/41 - "Hernández Vega, José María" - 28/10/1941, Unanimidad de cinco votos (la publicación no menciona el nombre del ponente), Segunda Sala, Quinta Época, Semanario Judicial de la Federación - T. LXX - pág. 1602: "**Impuesto a la Renta, cuando se causa** ... el espíritu del impuesto de que se habla, tanto en nuestra legislación como en la de otros países en que existe dicho impuesto, tiene el carácter de subjetivo, esto es, afecta solo a personas, de quienes exige una participación, por decirlo así, sobre las cantidades que vienen a enriquecer su patrimonio, pero de ninguna manera tiene como punto de partida circunstancias relacionadas con las operaciones que originan las ganancias; de manera que el hecho de preocuparse la ley por la forma o fecha en que se origina un crédito que significa ganancia para el causante, se fija solo en el momento en que aumenta el patrimonio de este, por la percepción de una utilidad"

(15) Rodríguez de Ramírez, María del C.: "Contabilización del impuesto a las ganancias" - ERREPAR - D&G (Profesional y Empresaria) - N° 9 - junio/2000 - págs. 794/808; se refiere a la posición, en contra, sostenida por Giner Incháusti, Begoña y Mora Enquidanos, Araceli: "La contabilización del impuesto sobre beneficios: el marco teórico" - Técnica Contable - año XLIII - N° 514 - octubre/1991

(16) Arreghini, Hugo R.: "Contabilidad. Fundamentos conceptuales" - Osmar D. Buyatti Librería Editorial - Bs. As. - 2012 - pág. 73: "Advirtiendo la carencia de conciencia de la entidad abstracta generada en el ordenamiento jurídico, deviene obvio que es imposible reconocerle capacidad de expresión de la voluntad para decidir y para aceptar, la que surge de los dictados de la norma instituyente. Esto permite afirmar que el otorgante de la capacidad para administrar es la ley, en la que se encuentran los institutos por ella creados y las formas de constituirlos, junto a su régimen de funcionamiento. Para hacer las veces del interés de los que habilitan mediante su contribución pecuniaria la gestión de los representantes legales, el ordenamiento jurídico dispone de normas precisas que indican el alcance forzoso que ello tiene para llevar a la práctica la designación del órgano ejecutivo y reglamentar su actuación. Esto fuerza a prescindir, en estos casos, de un contrato de mandato explícito inexistente, a que legalmente se provee en su reemplazo, con lo que el modo de administración lo indica la ley y las obligaciones que de ello se infiere están contenidas en ella, ya que el sujeto de derecho que crea es un recurso técnico para separar la empresa del patrimonio individual de sus dueños"

