

## **SEMINARIO DE GRADUACIÓN**

**Universidad F.A.S.T.A**

**Facultad de Ciencias Económicas**

**Carrera: Contador Público**

**Contabilización del impuesto a las Ganancias- Método del Impuesto Diferido**

**Florenzia Sasso**

**Asesoramiento:**

- **Tutor: C.P.N. Daniel Baldini**
- **Departamento de Metodología de la Investigación: Dra. Laura Cipriano**

**INDICE**

BIBLIOGRAFÍA .....196

AGRADECIMIENTOS .....197

## **ABSTRACT**

La primera parte del artículo 1 de la ley 20628 del impuesto a las ganancias sostiene que *“...Todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal quedan sujetas al gravamen de emergencia que establece esta ley”*.

El artículo 2, en su punto 2 señala que son ganancias *“... Los rendimientos, rentas, beneficios o enriquecimientos que cumplan o no las condiciones del apartado anterior, obtenidos por los responsables incluidos en el artículo 69 y todos los que deriven de las demás sociedades o de empresas o explotaciones unipersonales, salvo que, no tratándose de los contribuyentes comprendidos en el artículo 69, se desarrollaran actividades indicadas en los incisos f) y g) del artículo 79 y las mismas no se complementaran con una explotación comercial, en cuyo caso será de aplicación lo dispuesto en el apartado anterior”*.

En la primera parte del artículo 17 se dispone *“...Para establecer la ganancia neta se restarán de la ganancia bruta los gastos necesarios para obtenerla o, en su caso, mantener y conservar la fuente, cuya deducción admita esta ley, en la forma que la misma disponga.”*

En el caso de los entes que llevan libros y están alcanzados por este impuesto el mismo se calcula a partir de los estados contables, es decir, en base a los informes que se preparan de conformidad con las normas contables vigentes.

Esto implica que, en principio, el monto del impuesto debiera surgir del importe que arroje el resultado de determinado período y, además, para mantener un correcto apareamiento de ingresos y costos, el impuesto debe ser cargado a los resultados que le dieron origen.

Es decir, que si suponemos que el porcentaje a abonar por este impuesto es del 35% de la utilidad debiéramos tomar el estado de resultados de la compañía y si éste arrojó utilidades de \$ 10.000 el impuesto será de \$ 3.500 por lo que el resultado final será de \$ 6.500 y si la utilidad es de \$ 4.000 el impuesto será de \$ 1.400 y el resultado final de \$ 2.600.

Como regla general, el Impuesto a las Ganancias grava el resultado neto contable que se consideró devengado en un período. Si esta apreciación fuera cierta, no estaríamos compartiendo este trabajo. El tema es que, basándose en un criterio de certeza y legalidad, la ley del Impuesto se aparta de algunos preceptos contables y adopta sus propias reglas de reconocimiento y medición de los componentes del patrimonio y, en consecuencia, de los resultados.

Como la obligación de presentar la declaración jurada y abonar el impuesto a las ganancias es bastante posterior al cierre del ejercicio (más de cuatro meses) se estila provisionar el mismo a efectos de imputarlo al resultado del ejercicio en el cual se devengó. Es decir, si suponemos un ejercicio iniciado el 1 de enero del 2008 y finalizado el 31 de diciembre del mismo año, el vencimiento de la declaración jurada anual y el pago deberá efectuarse algún día del mes de mayo del 2009. No obstante ello, el impuesto a las ganancias deberá ser provisionado en el ejercicio 2008. De esta manera se respetará el principio de devengado.

El problema radica en que la ley de impuesto a las ganancias establece criterios de valuación y de consideración de algunos resultados que difieren de los que establecen las normas contables profesionales. Por ello, si bien el punto de partida es el resultado contable, se deben realizar algunos ajustes al mismo para determinar el llamado "resultado impositivo" y en base a éste, determinar el impuesto.

Existen muchas situaciones que generan ajustes entre el resultado contable e impositivo, por ejemplo la compañía puede haber registrado cargos no admitidos por la legislación impositiva, o viceversa, o utilidades contables no gravadas impositivamente o viceversa. Estos ajustes se originan debido a la existencia de diferencias transitorias o definitivas.

Cuando estas diferencias se revertirán a través del tiempo, es decir, cuando la cuestión es sólo una cuestión de desfase entre el momento de su consideración contable e impositiva, la diferencia se la llama "transitoria".

Cuando la diferencia es transitoria el cargo a resultado en ambos casos es el mismo, la diferencia sólo radica en su distribución en el tiempo.

También están las llamadas diferencias "permanentes" porque no todas las diferencias entre el resultado contable e impositivo se revertirán en el tiempo, ya que

existen determinados cargos a resultado que la ley de impuesto a las ganancias no admite como deducción, o ganancias que no están gravadas.

Para corregir las deficiencias del método tradicional se emplea el denominado "impuesto diferido" por el cual se busca que el cargo del impuesto a las ganancias guarde una adecuada correlación con los ingresos que lo generaron.

Respecto al tratamiento a dar a estas diferencias existen básicamente dos métodos; el del diferimiento y el de la deuda.

El método del diferimiento no ha tenido consenso en la doctrina en nuestro país y no es adoptado por las normas contables profesionales locales e internacionales. Se trata de reconocer las diferencias como "Cargos o créditos diferidos". El inconveniente de este método es que no reconoce el efecto producido por los cambios en la tasa del impuesto.

Por su parte, el método de la deuda es el adoptado por las normas contables profesionales y la diferencia se expone como crédito o deuda.

La resolución técnica 17 establece que el cargo por el impuesto a las ganancias debe realizarse a través del método del "diferido".

La NIC 12 (norma contable internacional) adopta el mismo criterio que las normas contables nacionales, esto es, el método de la deuda.

El impuesto diferido se apoya en la idea de que la información contable "está bien". Esto significa que la información contable refleja razonablemente la situación patrimonial y la evolución financiera y del patrimonio de un ente de acuerdo con las normas contables profesionales.

Por ejemplo, si el ente tiene registrado un activo cuyo valor es de 100, ello implica que va a "recuperar" ese valor en períodos futuros a través de su cambio o de su uso. Supongamos que aquel es el valor de reponerlo y que originalmente fue adquirido por 80. La Ley del Impuesto a las Ganancias permite la deducción del ingreso bruto proveniente de este bien, pero por su valor de adquisición.

En definitiva, el del impuesto diferido es un método de contabilización del Impuesto a las Ganancias cuya base conceptual se apoya en el criterio de lo devengado económicamente por más que impositivamente quede alcanzado en un período anterior o posterior.

En contraste, el método tradicional o del impuesto determinado implica cargar al resultado del período el impuesto que se determine sobre la base de la aplicación de las normas del Impuesto a las Ganancias, de forma tal que ese cargo a resultados representa el mismo importe que se calculó en la liquidación impositiva. Con este criterio, en el supuesto de que se determine un quebranto impositivo (que la base imponible sea un resultado negativo), ello no implica ningún reconocimiento en materia contable en el período de su determinación.

Como puede apreciarse, este último método no respeta el criterio de devengamiento, ya que omite el reconocimiento contable de las consecuencias fiscales de hechos económicos devengados en el ejercicio, pero que quizás no lo fueron desde el punto de vista impositivo.

## **INTRODUCCION**

La problemática de la contabilización del impuesto a las Ganancias es una cuestión controvertida que sigue aún hoy despertando polémicas en la comunidad profesional.

Entendemos que se trata de un tema que resulta poco conocido o poco relevante para muchos colegas. Sin embargo, la cuestión en la Argentina mereció especial atención en la década del 70 y, quizás debido a la fuerte aceleración del proceso inflacionario con las terribles distorsiones que provocaba en el poder adquisitivo de la moneda y, por ende, en la información contable, perdió vigencia hasta que la globalización y la estabilidad (no cuestionaremos aquí si real o ficticia) lo pusieron nuevamente sobre el tapete.

Es indudable que hoy en día se hace insoslayable la consideración de las prácticas vigentes en otras jurisdicciones -principalmente en los países líderes en el mercado de capitales- y las establecidas a nivel de los organismos internacionales como el IASB. Es por ello que el tema de la contabilización del impuesto a las ganancias ha vuelto a aparecer. Entendemos que los aspectos teóricos y prácticos implícitos en los métodos de diferimiento hasta ahora propuestos merecen ser profundizados para ponerlos al alcance de la comunidad profesional y de los negocios argentina.

Nos proponemos en este trabajo sintetizar los distintos enfoques sobre la contabilización del impuesto a las ganancias, abordándolos desde una perspectiva crítica que nos permita sacar provecho de las experiencias en otras jurisdicciones, para poder, de este modo, plantear soluciones para nuestro medio.

## **ANTECEDENTES EN LA ARGENTINA**

La contabilización del impuesto a las ganancias comenzó con el llamado método tradicional, que se caracterizó por imputar como cargo a resultados el valor que surge de la declaración jurada impositiva. Este cargo, se podía hacer al resultado del ejercicio (teoría del ente) o considerándolo como una distribución de los resultados acumulados (teoría del propietario).

A causa de las deficiencias encontradas en este método se fue evolucionando hacia el método del diferido, en distintas alternativas:

- a) Método del diferido parcial: solo considera las diferencias temporarias que no se repitan y cuya reversión se fuera a producir en un periodo corto;
- b) Método del diferido: el efecto de las diferencias temporales se centran en el estado de resultados, generan cargos o ingresos diferidos y no se ajustan por cambio de tasa;
- c) Método del neto de impuesto: los activos y pasivos diferidos complementan (sumando o restando) la cuenta patrimonial que lo originó;
- d) Método del pasivo basado en el estado de resultados: compara el Estado de Resultados fiscal y el contable,
- e) Método del pasivo basado en el balance: compara activos y pasivos fiscal y contable.

En el ámbito interamericano, en la X a Conferencia Interamericana de Contabilidad, celebrada en Punta del Este en noviembre de 1972, autores argentinos como Biondi presentaron un trabajo sobre el método del impuesto diferido.

En diciembre de 1972, se aprobó la Recomendación 7 del ITCP que establecía la necesidad de estudiar más profundamente esta temática que había planteado el despacho de la Comisión de Contabilidad General de la VII Asamblea Nacional de Graduados en Ciencias Económicas de Avellaneda, realizada en 1969, y que tomó como antecedente lo resuelto por la Comisión de Estudios nro. 1 de la X Conferencias Interamericana mencionada en el párrafo anterior.

En 1973, Fowler Newton y Slosse trataron la problemática del impuesto a las ganancias en un libro en que se hacían eco del debate que estaba teniendo lugar en USA desde antes de los años 50.

El pronunciamiento profesional argentino más reciente anterior al periodo actual de revisión, la RT 10 vigente hasta no hace mucho en gran parte de las jurisdicciones de nuestro país establecía en la Segunda parte, Capítulo B, Norma 3.18 que:

*<<A los efectos de una más razonable determinación de los resultados contables de cada período se podrá registrar por el método de los diferido el efecto fiscal de las diferencias temporarias entre el resultado contable e impositivo, incluso las surgidas de la aplicación de la reexpresión de estados contables o del uso de valores corrientes. >>*

Si bien esta norma admitía la posibilidad efectuar la apropiación corriente o diferida del cargo por impuesto a las ganancias, no la indicaba como obligatoria sino como una **posibilidad u opción** y, en caso de optar por la apropiación diferida, nada señalaba acerca de cuál habría de ser el método a emplear entre las distintas alternativas ya enunciadas.

Por su parte, las normas de exposición previstas en las Resoluciones Técnicas 17 a 19, las RT 8 y 9, no hacían mención al tema sino que sólo recomendaban la segregación del impuesto correspondiente a actividades ordinarias y extraordinarias cuando se utilizara el impuesto diferido.

Muchas de las diferentes posiciones defendidas en la doctrina argentina, en distintas conferencias, e incluso en normas profesionales, se han generado por no definir previamente cuál de los métodos es el que utiliza la norma profesional que busca interpretar.

Al respecto, es importante mencionar que el método del pasivo, basado en el balance está incluido en las siguientes normas:

- SFAS 109 (USGaap)

- NIC 12 (IASB)<sup>1</sup>, como norma de aplicación supletoria de las normas argentinas.
- Resolución Técnica 17 (FACPCE)

---

<sup>1</sup> La Resolución 312-05 de la FACPCE modificó la sección 9 (Cuestiones no previstas) de las Resolución Técnica 17 e incorporó el inciso c, que dice: <<c>reglas o conceptos de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB, Normas internacionales de contabilidad del IASC, SIC del Comité de Interpretaciones del IASB E interpretaciones del IFRIC que se encuentran vigentes (según el propio organismo emisor) para el ejercicio al que se refieren los estados contables>>.

## **UNA CUESTION CLAVE: DIFERENCIAS ENTRE NORMAS CONTABLES E IMPOSITIVAS**

Existe una filosofía subyacente en la contabilización del cargo por impuesto a las ganancias cuya adecuada interpretación conduce a efectuar una clara distinción entre las normas contables profesionales y las normas impositivas.

Las normas contables profesionales constituyen “el punto de referencia o sensor” que los auditores consideran para elaborar su opinión acerca de los estados contables sobre los cuales emiten su dictamen.<sup>2</sup>

Las normas impositivas, en tanto, tienen como objetivo la obtención de la base de tributación (para luego aplicar la alícuota correspondiente) a fin de proporcionarle al estado los recursos necesarios. En algunos casos tienen otras finalidades distintas o adicionales a las estrictamente recaudatorias que se orientan a influir en la conducta de los individuos con propósitos económicos y/o sociales.

La evolución de las normas contables profesionales se halla inserta en un enfoque de contabilidad que se dirige a proporcionar información útil para la toma de decisiones y control referida al patrimonio de un ente y su evolución en el tiempo.<sup>3</sup>

En el párrafo 5 del FASB (1978) Statement of Financial Accounting Concepts n 1, Objetivos of Financial Reporting by Business Enterprises se destaca que los objetivos del pronunciamiento pertenecen al dominio de la información financiera y no se circunscriben a la información que se comunica a través de los estados financieros. Se reconoce que si bien los objetivos de la información financiera y de los estados

---

<sup>2</sup> Fowler Newton al indicar que son...el punto de referencia (o sensor) tenido en cuenta por los auditores para elaborar sus opiniones sobre la forma en que han sido preparados los estados contables que han sido sometidos a su examen profesional.

<sup>3</sup> La consideración de la utilidad de la información para la toma de decisiones económicas como objetivo básico de los estados contables obedece, sin dudas, a una evolución general de la teoría contable que, como señalan Giner Inchausti y Mora Enguidanos se halla plasmada en el Informe Trublood habiéndose incorporado en el Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC) nro. 1 en 1978.

financieros son esencialmente los mismos, cierto tipo de información útil se exterioriza mejor a través de unos y otro tipo de información financiera y los estados financieros, dejándose tal tarea para otros pronunciamientos sobre conceptos o para normas específicas.

En el párrafo 6 del CON 1 se reconoce que los estados financieros son un elemento central de la información financiera y constituyen un medio fundamental para comunicar información contable a los usuarios externos a la empresa. Y en el párrafo 8 del Con-I se indica:

*<<8. Los estados financieros son frecuentemente auditados por contadores independientes a los efectos de aumentar la confiabilidad...>>*

En Argentina, la RT 10 se manifestaba de la siguiente manera los objetivos de los estados contables:

*<<En términos amplios, el objetivo de los informes contables es brindar información, principalmente cuantitativa, sobre el ente emisor, utilizable por los usuarios más comunes para la toma de decisiones económicas y financieras. Entre los informes contables, los de uso más general por la comunidad son los denominados estados contables, que se refieren a la presentación del patrimonio de un ente, a las variaciones sufridas por el patrimonio, a la conformación del resultado producido en un cierto período y a algunas actividades financieras por él desarrolladas. Estos estados persiguen múltiples objetivos; una enunciación mínima aceptable de ellos sería que brindan información útil para...>>*

Por su parte, el actual Marco Conceptual argentino, plasmado en la RT 16, señala en el punto 2:

*<<El objetivo de los estados contables es proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera en el período que abarcan, para facilitar la toma de decisiones económicas.>>*

A su vez, siguiendo el enfoque de los marcos conceptuales de EEUU y del IASC, el marco conceptual argentino, plasmado en la RT 16 de la FACPCE, reconoce la imposibilidad de satisfacer las necesidades de toda la gama de usuarios de un juego de estados contables multipropósito, por lo que prioriza a determinado tipo de usuarios. Así, dentro del punto 2, en que abordan el tema del objetivo de los estados contables aclara:

*<<Siendo imposible que los estados contables satisfagan cada uno de los requerimientos informativos de todos sus posibles usuarios, en este marco conceptual se considerarán como usuarios tipo:*

- a) cualquiera fuere el ente emisor, a sus inversores y acreedores, incluyendo tanto a los actuales como a los potenciales;*
- b) adicionalmente: 1) en los casos de entidades sin fin de lucro no gubernamentales, a quienes les proveen o podrían suministrar recursos (por ejemplo, los socios de una asociación civil); 2) en los casos de entidades gubernamentales, a los correspondientes cuerpos legislativos y de fiscalización.>>*

En un trabajo referido a los conflictos entre las normas impositivas y los principios contables, el Dr. Reig (1990, 228-229) se refiere a la existencia de dos tipos de zonas:

- a) zonas de dependencia o armonía entre las que se encuentran la fijación del período fiscal o ejercicio, la de anualidad del balance y de la imputación al año fiscal en función de lo devengado, así como todos aquellos casos no regulados expresamente por la legislación impositiva en que se aplicarían supletoriamente las normas de contabilidad.
- b) zonas de independencia o conflicto donde las diferencias son inconciliables por provenir de los distintos objetivos a los que responden por un lado, las normas contables y, por el otro, las impositivas.

Dentro de estas últimas, el autor mencionado señala como motivos de diferencia los siguientes:

- a) medidas de carácter extrafiscal de la imposición;
- b) criterios de vinculación del hecho imponible con la jurisdicción política que se 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 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 (...)de “realización”, relacionado en o principal con la

valuación de inventarios y costo 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 devengado aceptado por la contabilidad, difiriendo el devengamiento o permitiendo la aplicación del criterio de lo percibido en numerosas situaciones.

Indica el Dr. Reig (1991, 230) que *<<con respecto a las diferencias surgidas de la rigidez impositiva por la necesidad de precisión para resguardar el principio de certeza que debe regir en la definición del impuesto, las mismas podrían ser conciliables.>>*

Señala como conclusiones finales del trabajo que:

*<<3) Si bien creemos que la zona de independencias o conflicto siempre existirá, a nuestro juicio hay campo para reducirla a sólo los casos en que las diferencias entre la contabilidad y la tributación derivan de objetivos y principios discordantes, evitando los tributaristas incorporar a las legislaciones fiscales disposiciones que las distancien de las normas contables cuando ello no sea consecuencia necesaria de incompatibilidad de tales objetivos y principios.*

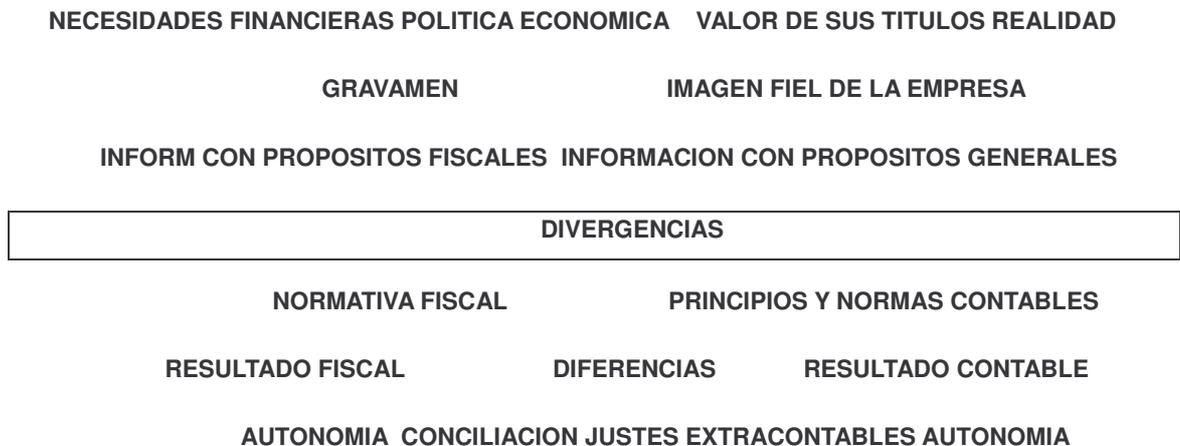
*4) La confección de estados contables con fines comerciales en ningún caso debe ser influenciada por las disposiciones de la legislación tributaria>>.*

En este mismo sentido, respecto a la independencia de la normativa contable de la impositiva, se manifiesta Labaut Serer (1993, 200) en un trabajo en el que partiendo de la categorización de usuarios de la información contable realizada por el Grupo de Trabajo sobre armonización de normas contables de la OCDE en 1987, elabora en el Cuadro A que incluimos a continuación, en el que se esquematizan las relaciones entre ambas ramas de la disciplina.

#### Cuadro A<sup>4</sup>

USUARIOS DE LA INFORMACION FINANCIERA		
EL ESTADO	ACCIONISTAS	DEMÁS AGENTES E <sub>c</sub>
<hr/>		

<sup>4</sup> Labaut Serer, Gregorio, “Problemática actual de las relaciones contabilidad-fiscalidad al cierre del ejercicio 1992: diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo”, Técnica Contable, Año XLV, nro. 531, marzo de 1993, p. 200.



Lo señalado precedentemente, nos lleva a comprender que debido a los distintos objetivos que persiguen, indefectible e inevitablemente han de plantearse divergencias entre las normas contables profesionales y las normas impositivas. Muchas veces, el no haber tenido en cuenta la relevancia de este hecho ha llevado a la aplicación en la contabilidad financiera de criterios ligados a lo impositivo para evitar realizar los ajustes que de otro modo serían necesarios. De esta forma, se han visto desvirtuados los objetivos básicos de los estados contables o financieros. Esto aún se observa en muchos balances de la actualidad.

Las diferencias existentes entre la normativa contable y la impositiva hacen que aparezcan diferencias entre el resultado contable y el impositivo que dan lugar a una serie de partidas de conciliación entre ambos.

Las diferencias mencionadas pueden ser de dos tipos:

- 1) Permanentes o definitivas.
- 2) Temporales (si se centran en resultados)/ Temporarias (si se centran en el balance).

A continuación, proponemos un esquema que contiene los tipos de diferencias a ser desarrollados en el presente trabajo: imponibles:

## PERMANENTES

TRANSITORIAS: Deducibles: activos por impuesto diferido.

Imponibles: pasivos por impuesto diferido.

### Diferencias permanentes o definitivas

Se trata de aquellas que surgen de partidas (tanto de gastos como de ingresos) que si bien participan en la determinación del resultado contable de un ejercicio, están al margen del impuesto a las ganancias por expresas disposiciones de las normas impositivas y aquéllas que la ley considera para la determinación de la renta imponible aunque no se registren contablemente. Debido a que se deben a diferencias en la determinación de los conceptos que conforman el resultado impositivo, originan un ajuste fuera del marco de los estados contables que no trae consigo ningún efecto impositivo en el futuro al no revertirse en el tiempo. En otras palabras, estas diferencias afectan exclusivamente al ejercicio en que se producen y no dan lugar a futuros importes gravables o deducibles.

*<<En los impuestos que gravan activos o patrimonios, todas las diferencias son permanentes, ya que estos gravámenes no se calculan sobre flujos sino sobre situaciones que se presentan a fecha determinadas. En los impuestos que gravan variaciones patrimoniales (resultados, ingresos, ventas) puede existir tanto diferencias permanentes como temporarias>>.<sup>5</sup>*

Como ejemplos pueden señalarse:

a) Partidas reconocidas contablemente pero no para fines impositivos:

- Las rentas de fuente extranjera y sus gastos inherentes (en el caso de seguir la legislación el principio de la fuente, como ocurría en nuestro país anteriormente).
- Las rentas exentas y sus gastos vinculados.
- Los ingresos contables que no constituyen hechos gravados por la legislación impositiva (como es el caso de los reembolsos de exportación).

---

<sup>5</sup> Fowler Newton; "Contabilidad Superior", Macchi.

- Otros gastos o pérdidas no deducibles impositivamente como la amortización de la llave, marcas y activos intangibles autogenerados similares, los honorarios de directores y síndicos cuando su importe supera ciertos parámetros establecidos por la ley fiscal (y en algún momento en nuestra legislación las depreciaciones y los gastos relacionados con los automóviles).
- Las donaciones no admitidas impositivamente (ya sea por el sujeto a quienes efectúan o por exceder los máximos permitidos).
- Las salidas no documentadas.
- Las multas y gastos por infracciones a la ley.

b) Partidas reconocidas a fines impositivos pero no contablemente:

- Los ingresos impositivos no considerados contablemente. En general, surgen de presunciones establecidos por la ley fiscal, como podría ser el caso de los intereses presuntos en las situaciones en que hubiera disposición de fondos a favor de terceros (como ocurre con los préstamos realizados a través de las cuentas particulares de los socios), o de la formalización de contratos de comodato sobre inmuebles propios.
- Las deducciones especiales del resultado contable autorizadas por la ley por motivos de política fiscal (como podría ser si existiera algún tipo de desgravación por compra de bienes de uso o por inversiones en investigación y desarrollo, entre otros).

En síntesis, las diferencias permanentes implican partidas de ingresos y gastos que participan en el resultado contable antes de impuesto pero NUNCA del impositivo o partidas que participan en la determinación del resultado imponible pero NO se reconocen contablemente.

Por lo expuesto, el efecto impositivo de las diferencias permanentes se reconoce en el ejercicio en que las mismas se producen, no dando lugar a diferimiento alguno.

Diferencias temporales temporarias

Corresponden a partidas que se imputan contablemente en un ejercicio e impositivamente en otro distinto. Surgen cuando se aplica un criterio diferente en la

imputación temporal de los ingresos y gastos del período, por lo que las diferencias que aparecen en un período desaparecen (se reversan) en otro posterior. Existe en estos casos un problema de época en la consideración contable e impositiva de las partidas, es decir, las mismas se computan tanto en forma contable como impositiva pero en distintos periodos. Existe entonces un desfase en el tiempo.

Es preciso aclarar que las normas internacionales<sup>6</sup> de contabilidad realizan una distinción entre los términos temporales y temporarios. De acuerdo con este pronunciamiento la distinción radica principalmente en que las diferencias temporales se centran en cuentas de resultados, es decir, constituyen diferencias entre la ganancia fiscal y el resultado contable. Por su parte, el término temporarias es utilizado para abarcar todo tipo de diferencias, no sólo las originadas en las cuentas de resultado, sino que las mismas tienen en cuenta las bases fiscales de activos y pasivos y sus mediciones contables. De esta forma se llega a la conclusión que todas las diferencias temporales son también diferencias temporarias, entendiendo que estas últimas son abarcativas permitiendo englobar no solo los resultados.

A los fines de este trabajo consideramos utilizar el término diferencias temporarias, ya que, además de por las razones expuestas es el utilizado por nuestras normas contables profesionales.<sup>7</sup> No es nuestra intención entrar en discusiones conceptuales sino, como bien consideramos entre los objetivos del trabajo, queremos esclarecer cuál es el método más adecuado para la contabilización del impuesto en cuestión. Las consideraciones conceptuales serán objeto de otro estudio.

A continuación se ejemplifican las temporarias que podrían existir:

- a) Ingresos o ganancias reconocidos contablemente en un ejercicio y gravados impositivamente en otros posteriores. a.1) Ventas a plazo. El ejemplo más conocido es el de las ventas a plazo que la normativa contable reconoce en el momento de la venta, en tanto que la impositiva permite que se opte por su imputación a medida que se hacen exigibles en cuotas. a.2) Valuación de existencias a valores corrientes. En este supuesto corresponde encuadrar

---

<sup>6</sup> Norma Internacional de Contabilidad, N.I.C. 12, Impuesto sobre las ganancias

<sup>7</sup> Resolución Técnica 17, Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general, Segunda parte, punto 5.19.6.3.1 (F.A.C.P.C.E. y C.E.C. y T.)

también las diferencias que surgen de la valuación de activos en existencia según el modelo de valores corrientes, puesto que los resultados por tenencia no realizados derivados de tales mediciones, son por lo general, reconocidos en las legislaciones impositivas en el momento en que se produce la venta o el consumo de tales bienes. La contabilidad, por su parte, reconoce los resultados por tenencia derivados de las mediciones de los activos corrientes, independientemente del momento de la venta o consumo de tales bienes valuados.

b) Gastos o pérdidas reconocidas contablemente en un ejercicio y deducidos impositivamente en otros posteriores. Dentro de esta categoría se hallan la mayoría de los ejemplos que pueden encontrarse. Quedan encuadrados en este supuesto, partidas previstas en la contabilidad para hacer frente a eventualidades o contingencias cuya deducción impositiva es admitida al utilizarse la previsión, es decir, al concretarse la contingencia o eventualidad, pudiendo citarse como ejemplos:

-Costos estimados de garantías de productos vendidos, que se registran contablemente en el momento de la venta pero cuya deducción impositiva se admite recién cuando efectivamente se hace el reclamo.

-Previsiones para deudores incobrables no deducibles impositivamente por diferir del criterio seguido contablemente con los admitidos por la legislación impositiva.

-Cualquier tipo de previsión para contingencias deducible impositivamente recién en el momento en que los efectos de los riesgos cubiertos se concretan.

-Utilización de criterios de amortización acelerada o de consideración de una vida útil menor a efectos contables que no resulten admisibles impositivamente.

c) Ingresos gravados impositivamente en un ejercicio y reconocidos contablemente en posteriores

Puede citarse como ejemplo el caso de cuotas o suscripciones que las normas impositivas reconocen antes del período de prestación que es lo que contablemente determina su reconocimiento como ingreso contable. Otro supuesto está dado por el de las cobranzas anticipadas. Impositivamente, se sigue el criterio de lo percibido, en tanto que contablemente se sigue el criterio del devengamiento. Este último responde

al hecho que los resultados deben reconocerse en el momento en que se produce la transacción (en este caso la venta), independientemente de los importes cobrados por adelantado.

d) Gastos o pérdidas deducibles impositivamente en un ejercicio y reconocidos contablemente en otros posteriores

Se presentan, como ejemplo, cuando:

- Los gastos de organización o los de investigación y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, se deducen impositivamente totalmente en un ejercicio mientras que contablemente se los difiere y amortiza en un número determinado de años.

- Se utilizan criterios de amortización acelerada o de una vida útil menor a efectos impositivos, en tanto contablemente se sigue el método de línea recta y/o una mayor vida útil.

En síntesis las diferencias temporarias incluyen partidas de gastos e ingresos que, participa del resultado contable antes de impuesto EN UN EJERCICIO Y EN OTRO POSTERIOR se consideran para la determinación del resultado impositivo y, partidas que participan en la determinación del resultado imponible EN UN EJERCICIO Y EN OTRO POSTERIOR se reconocen contablemente.

#### Clasificación de las diferencias temporarias

Las diferencias temporarias constituyen una de las razones del reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, en tanto exista una alta probabilidad de que vayan a reducir o a aumentar los impuestos determinados en ejercicios futuros.

Dentro de las mismas se pueden distinguir diferencias temporarias imponibles y diferencias temporarias deducibles.

#### Diferencias temporarias imponibles

Las diferencias temporarias imponibles surgen de diferencias entre las bases contables e impositivas de activos y pasivos. Específicamente se puede concluir que las mismas se producen cuando:

1) la base contable de un activo es mayor que su base fiscal: Activo contable > Activo impositivo.

2) La base fiscal del pasivo es mayor que su base contable: Pasivo contable < Pasivo impositivo.

Estas diferencias dan lugar a importes gravables al determinar el resultado impositivo (la ganancia ó pérdida fiscal) correspondiente a periodos futuros. Es decir, en futuros ejercicios, cuando los activos o pasivos que las originaron se recuperen o liquiden (reversión de las diferencias), al determinar el resultado impositivo surgirán importes gravables.<sup>8</sup>

Este tipo de diferencias implican el reconocimiento de **pasivos por impuestos diferidos** al aplicarles la tasa del impuesto, los cuales representan importes a pagar en períodos futuros.

A continuación se propone un ejemplo de este tipo de diferencias. En este caso la base contable de un activo es mayor que su base fiscal:

- Adquisición de maquinarias por \$40.000.
- Contablemente se deprecia utilizando el método de línea recta en 4 años.
- Impositivamente se utiliza el método decreciente. Es decir, en el primer año se depreciarán \$16.000, en el segundo \$12000, en el tercero \$8000 y en el último \$4000.
- Alícuota del Impuesto 35%

Año 1: \$

---

<sup>8</sup> Rodríguez de Ramírez, María del Carmen; "Contabilización del impuesto a las ganancias. Método del impuesto diferido", Buenos Aires, La Ley, 2003, página 24.

Base contable de Activo	30000	Valor de origen de la maquinaria	40000
		(Depreciación contable)	<u>(10000)</u>
			30000
Base impositiva de Activo	24000	Valor de origen de la maquinaria	40000
		(Depreciación impositiva)	<u>(16000)</u>
			24000
Diferencia temporaria imponible	6000	Base contable de activo	30000
		(Base impositiva del Activo)	<u>(24000)</u>
			6000

Pasivo por impuesto diferido 2100      Diferencia temporaria imponible 6000

Tasa impositiva: \$6000 x 35%: 2100

En los primeros ejercicios, la amortización contable es menor que la impositiva, lo que genera que la base contable sea mayor que la impositiva. Esto produce una diferencia temporaria imponible, lo que conlleva al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, ya que en el futuro habrá un mayor impuesto a pagar cuando se revierta la situación.

### Diferencias temporarias deducibles

Las diferencias temporarias deducibles, al igual que las imponibles, tienen su origen en las diferencias existentes entre las bases contables e impositivas de activos y pasivos. La distinción radica en que éstas surgen en los siguientes casos:

- 1) La base contable del pasivo es mayor que su base fiscal: Pasivo contable > Pasivo Impositivo

2) La base fiscal del activo es mayor que su base contable: Activo contable < Activo impositivo

Estas diferencias indican que en ejercicios futuros, cuando los activos o pasivos que las originaron se recuperen o liquiden (reversión), al determinar el resultado impositivo surgirán importes deducibles.

Las mismas permiten el reconocimiento de **activos por impuestos diferidos** al aplicarles la tasa del impuesto representando aquellos importes a recuperar en periodos futuros.

A continuación, se proponen ejemplos de este tipo de diferencias ilustrando las diferencias deducibles originadas tanto en activos como en pasivos.

### Caso 1)

- La base contable del pasivo es mayor que su base fiscal
- Reconocimiento de activos por impuestos diferidos
- Estimación de costos por garantías otorgadas: \$200.000
- Contablemente se reconoce en el año 2001 una previsión a tal efecto.
- Impositivamente las normas permiten la deducción cuando la empresa hace frente a dichos reclamos. Esta circunstancia se produce en un 50% en el año 2002 y otro 50% en el año 2003.
- Tasa impositiva: 35%.

### Año 1

Base contable del pasivo 200.000 Previsión en base a la estimación de costos

Base impositiva del pasivo 0 No hay reconocimiento impositivamente

Diferencia temporaria deducible	200.000	Base contable del Pasivo	200.000
(Base impositiva del Pasivo)			<u>(0)</u>
			200.000
Activo por impuesto diferido	70.000	Diferencia temporaria deducible	200.000
		Tasa impositiva: 35%	$\$200.000 = 70.000$

La previsión por garantías se reconoce contablemente al momento de realizar la estimación de costos, en tanto que impositivamente se admite su deducción cuando se incurre en los gastos para hacer frente a los reclamos efectivos. Se genera un pasivo contable, sin un pasivo impositivo, con lo cual la base contable del pasivo es mayor que su base fiscal, originando una diferencia temporaria deducible que implica el reconocimiento de un activo por impuesto diferido que en el futuro generará un menor impuesto a pagar.

## Caso 2)

- La base fiscal del activo es mayor que su base contable
- Reconocimiento de activos por impuestos diferidos.
- Contablemente en el año 01 se constituye una previsión por riesgo de incobrabilidad por \$100.000.
- Se supone que el rubro Créditos asciende a un monto de \$600.000.
- Impositivamente sólo podrán efectuarse deducciones por tal concepto cuando se efectivicen las incobrabilidades. Esto se produce efectivamente en el año 02 por \$50.000 y en el año 03 por \$50.000.
- Tasa impositiva: 35%

## Año 01

Base contable del Activo (créditos) 500.000 Base contable Créditos 600.000  
 (Previsión para incobrables) (100.000)  
 500.000

Base impositiva del Activo 600.000 De acuerdo con las normas imposit. no se admite deducción de la previsión

Diferencia temporaria deducible 100.000 Base contable de activo 500.000  
 (base impositiva del Activo)(600.000)  
 100.000

Activo por impuesto diferido 35.000

Diferencia temporaria deducible  
 $\$100.000 \times 35\% = 35.000$

En tanto no se hayan cumplido las condiciones que la ley impositiva fija para el reconocimiento de la previsión, la misma no podrá deducirse impositivamente. De esta forma, la base contable del crédito regularizada por la previsión es menor que la base impositiva del activo, lo que origina una diferencia temporaria deducible. Esto implica el reconocimiento de un activo por impuesto diferido que originará un menor gravamen a pagar en el futuro cuando se produzca la efectiva incobrabilidad.

Ref					DDJJ del presente ejercicio		
	Activo Contable	<	Activo Impositivo	⇒	Mayor Ganancia Impositiva	⇒	Impuesto Diferido Activo
	Activo Contable	>	Activo Impositivo	⇒	Menor Ganancia Impositiva	⇒	Impuesto Diferido Pasivo
	Pasivo Contable	>	Pasivo Impositivo	⇒	Mayor Ganancia	⇒	Impuesto Diferido

					Impositiva		Activo
	Pasivo Contable	<	Pasivo Impositivo	⇒	Menor ganancia impositiva	⇒	Impuesto Diferido Pasivo

## **DIVERSOS CASOS DE DIFERENCIAS**

Trataremos a continuación las situaciones más comunes que podemos encontrar en la práctica al contraponer la legislación impositiva y las normas contables.

### **DIFERENCIAS TRANSITORIAS**

#### **A) Valuación de la existencia final de bienes de cambio**

Los criterios contables de la valuación de bienes de cambio están desarrollados en la sección 5.5 de la RT 17, que básicamente establece:

- bienes de cambio fungibles, con mercado transparente y comercializables sin esfuerzo significativo: valor neto de realización.
- Bienes de cambio sobre los que se han recibido anticipos que fijan precio y las condiciones de la operación aseguran la concreción de la venta y la ganancia: valor neto de realización.
- Bienes de cambio en producción o construcción con un proceso prolongado: 1) Si las condiciones de la operación permiten considerar asegurada la concreción de la ganancia: valor neto de realización en función del grado de avance o porcentaje de completamiento; 2) En los restantes casos: costos de reposición o producción. Si éste fuera impracticable: costo original.
- Activos biológicos: de acuerdo con la RT 22, la que establece distintos criterios según sea la situación en la que se encuentren los activos biológicos: valor neto de realización, costo de reposición, costo original, valor neto descontado del flujo neto de fondos a percibir.

- Bienes de cambio en general: Costo de reposición. Si éste fuera impracticable: costo original.

Estas normas no necesariamente coinciden con las dispuestas fiscalmente, lo que da origen a diferencias que terminan de reversarse cuando los bienes son vendidos, por ser éste su destino específico, o al darse de baja por otros motivos, si así sucediera.

Por ejemplo, para las mercaderías de reventa, materias primas y materiales el art. 52, inc. a) de la ley de impuesto a las ganancias y el art. 75 de su decreto reglamentario fijan como criterio de valuación el valor de la última compra efectuada en los 2 meses anteriores a la fecha de cierre de ejercicio. Debido a que este tipo de bienes debe valuarse a su costo de reposición, de acuerdo con la norma 5.5.4 para bienes de cambio de la RT 17 surge, en caso de no coincidir dichos importes, una diferencia que se reversa en el momento de venta de la mercadería.

*Supuestos:*

Existencia al cierre del año 1: 5.000 unidades

El precio de compra se mantuvo constante durante el ejercicio: \$10 por unidad.

Se efectuaron compras hasta el mes anterior al cierre.

Durante el mes de cierre el costo de reposición se elevó a \$10.50 por unidad.

Se espera que el valor se mantenga estable con posterioridad al cierre.

En el año 2 se venden los bienes de cambio en cuestión

Utilidad antes de computar el resultado por los bienes de cambio: 100.000 en cada ejercicio.

Tasa del impuesto: 35% en todos los ejercicios.

**Año 1**

Resultado por tenencia  $5.000 \times (10.50 - 10) = 2.500$

Determinación del impuesto

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
Resultado	100.000	100.000
Resultado bienes de cambio	2.500	
	102.500	100.000
Tasa	0.35	0.35
Impuesto	35.875	35.000
Impuesto a las ganancias	35.875	
Pasivo por impuesto diferido ( $2.500 \times 0.35$ )		875
Impuesto a las Ganancias a pagar		35.000

## **Año 2**

Impositivamente se computa un costo menos al contable en 0.50 por unidad.  
Con lo que la diferencia transitoria se reversa:

Impuesto a las Ganancias	35.000	
Pasivo por impuesto diferido	875	
Impuesto a las Ganancias a pagar		35.875

Otras diferencias transitorias se originan en los criterios de valuación fiscal establecidos para los siguientes bienes de cambio;

- Productos elaborados: ley art. 52, inc. b); DR art. 75, 84 a 86.
- Productos en curso de elaboración: ley art. 52, inc. c); DR art. 75, 84 a 86.
- Hacienda: ley art. 52, inc. d), 53 y 54; DR art. 76 a 79, 81 a 83.
- Cereales, oleaginosas, frutas y de más productos de la tierra excepto explotaciones forestales: Ley art. 52 inc. e); DR art.75
- Sementeras: Ley art. 55; DR art. 85.
- Desvalorizaciones: Ley art. 56; DR art. 75

## **B) BIENES DE USO**

Son numerosas las situaciones en que pueden presentarse diferencias transitorias vinculadas con los bienes de uso.

### B.1) Distinto criterio de amortización

La legislación impositiva es terminante a la hora de admitir criterios de amortización que no sean el tradicional de la línea recta. Para poder deducir amortizaciones por un criterio distinto el contribuyente debe comunicarlo al órgano recaudador y someterse a lo éste resuelva. En el caso de los inmuebles la deducción por este concepto es del 2% anual, practicándose desde el trimestre del ejercicio fiscal en que se hubiera producido la afectación del bien.

Las normas contables consideran como base para el cómputo de amortizaciones la naturaleza del bien, la fecha de puesta en marcha, las evidencias de pérdida de valor anteriores a su utilización, la capacidad de servicio del bien, los deterioros o averías que pueda sufrir el bien; comenzando la depreciación en el momento en que se manifieste cualquier factor de pérdida de valor.

De existir diferencias entre el criterio tributario y el contable se producen en los sucesivos años diferencias que terminarán de reversarse al cabo de la vida útil del bien.

Ejemplo:

*Supuestos*

- Valor de origen: 100.000
- Vida útil del bien impositiva y contable: 5 años
- Amortización impositiva: línea recta del 20% por año.
- Amortización contable: en forma decreciente sobre la base de dictamen técnico.
- El método del impuesto diferido se aplica desde el año de alta de bien (año 1)
- Tasa del impuesto: 35%

<b>Año</b>	<b>% contable</b>	<b>% impositivo</b>	<b>Diferencia</b>
1	40	20	20
2	30	20	10
3	20	20	0
4	5	20	-15
5	5	20	-15
	100	100	0

Cálculo de las amortizaciones y del efecto fiscal

<b>Año</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositiva</b>	<b>Diferencia</b>	<b>Efecto fiscal</b>
1	40.000	20.000	20.000	7.000
2	30.000	20.000	10.000	3.500
3	20.000	20.000	0	0
4	5.000	20.000	-15.000	-5.250

5	5.000	20.000	-15.000	-5.250
6	100.000	100.000	0	0

En los dos primeros ejercicios se contabilizará un crédito por impuesto diferido debido a la existencia de diferencias deducibles en ejercicios futuros por 7.000 y 3.500, respectivamente, totalizando 10.500 que se reversará entre los ejercicios 4 y 5.

### B.2) Distinta vida útil asignada

El órgano recaudador admite determinados años de vida útil para los bienes. Esto también origina diferencias que se terminarán reversando al cabo de ésta, si es que difieren con la vida útil asignada contablemente, aun cuando el método de amortización elegido sea el mismo que se exige desde la normativa impositiva. Esto también ocurre cuando por regímenes de promoción se admiten amortizaciones aceleradas. Tal es el caso de la ley 24.196 de inversiones minerales modificada por la ley 25.429. En su art. 13 dispone que las inversiones que se realicen para ejecución de proyectos o para ampliar la capacidad productiva de los existentes, como también las que se requieren durante su funcionamiento, se amortizarán para el impuesto a las ganancias, a opción del sujeto beneficiado con el régimen, de la siguiente manera:

- a. aplicando las normas que de conformidad al gravamen correspondan para el tipo de bien que se trate, o
- b. aplicando el régimen especial de la ley: las inversiones equipamiento, obras civiles y construcciones destinadas a proveer la infraestructura necesaria para la operación: 60% en el año de puesta en funcionamiento y 40% entre los dos años posteriores. Y las demás inversiones consistentes en la adquisición de maquinarias, equipos, vehículos e instalaciones; un tercio por año desde la puesta en funcionamiento.

De aplicarse la opción b, se producirán diferencias transitorias respecto de las amortizaciones contables.

También en el caso del régimen establecido por la ley 25.924, por la cual las inversiones en bienes muebles amortizables (excepto automóviles) destinados a la actividad industrial y las inversiones en obras de infraestructura (excluidas las obras civiles) destinadas a las actividades que establezca la reglamentación, bajo condición de cumplimentar determinados requisitos, podrán amortizarse, a elección del contribuyente, de acuerdo con lo establecido en la ley del impuesto a las ganancias o de la siguiente manera:

- a. Las inversiones en bienes muebles amortizables adquiridos, elaborados, fabricados o importados: en 3, 4 o 5 cuotas anuales e iguales, dependiendo del periodo en el cual se efectuó la inversión.
- b. Las obras de infraestructura: En la cantidad de cuotas anuales que surja de considerar la vida útil estimada, reducida al 50%, 60% o 70%, dependiendo del periodo en el cual se efectuó la inversión.

### Ejemplo

#### *Supuestos*

- Valor de origen del bien: 100.000
- Vida útil impositiva: 3 años vida útil contable: 5 años
- Amortización impositiva: línea recta al 33.33% por año
- Amortización contable: línea recta al 20 % por año
- Tasa del impuesto en todos los ejercicios: 35%

<b>Año</b>	<b>% contable</b>	<b>% impositivo</b>	<b>Diferencia</b>
1	20	33.33	-13.33
2	20	33.33	-13.33
3	20	33.34	-13.34
4	20		20

5	20		20
	100	100	0

## Cálculo de las amortizaciones y del efecto fiscal

Año	Contable	Impositiva	Diferencia	Efecto fiscal
1	20.000	33.333	-13.333	-4.666
2	20.000	33.333	-13.333	-4.666
3	20.000	33.334	-13.334	-4.667
4	20.000		20.000	7.000
5	20.000		20.000	7.000
	100.000	100.000	0	0

En los tres primeros ejercicios se contabilizará un pasivo por impuesto diferido debido a la existencia de diferencias imponibles que se trasladan a ejercicios futuros por un total de 14.000, que se reversará entre los ejercicios 4 y 5.

B.3) Deducción total en el año de compra

Es un caso especial del anterior. Se produce cuando regímenes especiales, en atención a un objetivo de promoción de un determinado sector, permiten computar toda la amortización del bien en el mismo año en que se lo adquiere. Esto genera diferencias con el periodo de vida útil asignado contablemente, las que se terminarán reversando al cabo de éste.

B.4) Desuso

Los art. 66 de la ley de impuesto a las ganancias y 95 de su decreto reglamentario permiten que cuando un bien amortizable quede fuera de uso, el contribuyente opte entre seguir amortizándolo hasta agotar la vida útil originalmente asignada, o dejar de amortizar y computar en el momento de la venta del bien la diferencia entre el precio y el valor aun no amortizado.

De optarse por la primera alternativa surgirán diferencias respecto de la contabilidad, por cuanto ésta habrá agotado las amortizaciones. Estas diferencias son transitorias por cuanto se reversarán al momento de concluir las amortizaciones impositivas.

De optarse por la segunda alternativa también surgirán diferencias transitorias que se reversarán totalmente en el ejercicio en que se produzca la venta del bien.

#### Ejemplo

##### *Supuestos*

- Valor de origen: 20.000.
- Amortizaciones acumuladas: 12.000.
- Amortización: línea recta al 10% por año.
- Vida útil total: 10 años; vida útil restante: 4 años.
- El valor de origen y el criterio de amortización contables coinciden con los impositivos.
- Al cierre del año 6 se da de baja el bien por obsolescencia, manteniéndose en existencia, estimando improbable su venta en el corto plazo.
- Valor neto de realización: 0.
- Tasa del impuesto: 35% en todos los ejercicios.
- Resultado contable e impositivo antes de computar las amortizaciones por la baja o los resultados por la venta: 100.000 en cada ejercicio.

1. Alternativa de continuar amortizando impositivamente**Año 6**

Al dar de baja se computan las amortizaciones restantes, quedando el valor residual en 0:

Amortización	8.000
Amortización acumulada	8.000

La contabilidad ha computado un cargo total por amortizaciones de 10.000 (2.000 correspondiente a la amortización normal del ejercicio y 8.000 por la baja del bien). Impositivamente sólo se han computado 2.000 optándose por seguir amortizando en los ejercicios siguientes a razón de 2.000 cada año.

Esto origina una diferencia transitoria a reversarse en los 4 años siguientes por determinarse un menor impuesto contable en el ejercicio 6. El efecto fiscal motiva un crédito por impuestos diferidos.

Efecto fiscal:  $8.000 \times 0.35 = 2.800$

Concepto	Contable	Impositivo
Resultado	100.000	100.000
Amort. Extraord.	-8.000	
Resultado imponible	92.000	100.000
Tasa 35%		
Impuesto	32.200	35.000

Impuesto a las Ganancias	32.200	
Crédito por Impuesto Diferido	2.800	
Impuesto a las ganancias a pagar		35.000

### Año 7 y siguientes

Se reversa la fracción proporcional de la diferencia transitoria, dado que contablemente no se ha amortizado pero impositivamente el cargo de amortización ha sido de 2.000.

Efecto fiscal:  $2.0000 \times 0.35 = 700$

Concepto	Contable	Impositivo
Resultado	100.000	100.000
Amort. Extraord.		-2.000
Resultado imponible	100.000	98.000
Tasa 35%		
Impuesto	35.000	34.300
Impuesto a las Ganancias		35.000
Crédito por Impuesto Diferido		700
Impuesto a las ganancias a pagar		34.300

2. Alternativa de no continuar amortizando impositivamente y venta en el año 7

**Año 6**

Al igual que en la situación anterior la diferencia entre la contabilidad y la liquidación impositiva está dada por el cómputo contable de la amortización extraordinaria. El valor residual impositivo queda en 8.000.

**Año 7**

A pesar de haberse estimado improbable la enajenación del bien éste se vende.  
Precio de venta: 11.000

Conceptos	Contable	Impositivo
Precio de venta	11.000	11.000
Valor residual	0	-8.000
Utilidad por la venta	11.000	3.000

Conceptos	Contable	Impositivo
Resultado	100.000	100.000
Utilidad por la venta	11.000	3.000
Resultado imponible	111.000	103.000
Tasa 35%		
Impuesto	38.850	36.050
Impuesto a las Ganancias	38.850	

Crédito por Impuesto Diferido	2.800
Impuesto a las ganancias a pagar	36.050

Se reversa entonces totalmente la diferencia transitoria contabilizada en el ejercicio 6.

#### B.5) Venta y reemplazo

Desde el punto de vista contable esta situación no merece ningún tratamiento especial por cuanto se trata de la transferencia de un bien que existía en el patrimonio del ente y la adquisición de otro nuevo; implicando el reconocimiento de los resultados por la venta y el comienzo del cómputo de las amortizaciones por el bien comprado. Lo cual responde al principio de contabilizar los bienes adquiridos por su costo, el que se halla incorporado a las normas contables vigentes en la RT 17.

No obstante, impositivamente, si existe un tratamiento especial. El art. 67 de la ley de impuesto a las ganancias y el art. 96 de su decreto reglamentario otorgan al contribuyente la opción de trabajar fiscalmente tal como se hace en la contabilidad, o bien, bajo ciertas condiciones, afectar la utilidad impositiva de la enajenación al costo nuevo del bien reduciéndolo. En cuyo caso, las amortizaciones del nuevo bien se computarán sobre la base del costo disminuido por la afectación de la utilidad.

De esta manera surgirán diferencias que se reversarán al final de la vida útil del nuevo bien. Estas diferencias comienzan a reversarse cuando comienzan a practicarse las amortizaciones, es decir, en el ejercicio de la adquisición.

#### Ejemplo

##### *Supuestos*

- Valor de origen del bien que se vende: 20.000.
- Amortizaciones acumuladas: 12.000.

- Vida útil transcurrida: 6 años; amortización: línea recta al 10 % por año.
- Precio de venta: 11.000.
- La venta y la adquisición del nuevo bien se producen al inicio del año 7.
- Valor de origen del nuevo bien: 15.000.
- Amortización del nuevo bien: línea recta al 10% por año.
- Vida útil total del nuevo bien: 10 años.
- El criterio de amortización contable coincide con el impositivo.
- Tasa: 35%.
- Resultado contable e impositivo antes de computar las amortizaciones del nuevo bien y el resultado por la venta: 100.000 en cada ejercicio.

### **Año 7**

Resultado de la venta

Precio de venta		11.000
Valor de origen	20.000	
Amortizaciones acumuladas	-12.000	
Valor residual		-8.000
Utilidad		3.000

Amortización impositiva del nuevo bien:

Valor de origen	15.000
Utilidad venta	-3.000

Costo computable 12.000

Amortización 1.200

Asignación al resultado del ejercicio:

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
Resultado	100.000	100.000
Utilidad por venta	3.000	0
Amortización del nuevo bien	-1.500	-1.200
Resultado imponible	101.500	98.800
Tasa	0.35	0.35
Impuesto	35.525	34.580
Impuesto a las Ganancias	35.525	
Pasivo por impuesto diferido		945
Impuesto a las ganancias a pagar		34.580

La cuenta Pasivo por impuesto diferido comprende tanto el efecto fiscal de la diferencia de 3.000, como su reversión proporcional al ejercicio transcurrido producido por la diferencia entre la amortización contable de 1.500 y la impositiva de 1.200. Esto es:  $(3.000 - 300) \times 0.35 = 945$

**Año 8 y siguientes hasta completar la vida útil**

Contablemente se computan amortizaciones por 1.500 e impositivamente por 1.200, con lo que se produce la reversión de efecto fiscal de las diferencias transitorias a razón de 105 por año.

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
Resultado	100.000	100.000
Amortización	-1.500	-1.200
Resultado imponible	98.500	98.800
Tasa 35%		
Impuesto	34.475	34.580
Impuesto a las ganancias	34.475	
Pasivo por impuesto diferido	105	
Impuesto a las ganancias a pagar		34.580

**B.6) Revalúo técnico**

Como aclaración previa recordamos que las normas contables vigentes en nuestro país no admiten los revalúos técnicos. Sin embargo, consideramos necesario incluirlo en el presente trabajo debido a que fue expresamente admitido en normas anteriores y por estar contemplado en las NIC hacia las cuales el futuro nos lleva a unificarnos.

Mientras se admitió en Argentina el revalúo técnico de bienes de uso, la porción de la amortización que correspondía al mayor valor atribuido por el revalúo afectaba la reserva por revalúo técnico, disminuyéndola. Impositivamente, tampoco se admite un revalúo técnico por lo que, las amortizaciones contables y las impositivas coinciden y, en principio no se producen diferencias transitorias, salvo que el revalúo modifique el criterio de amortización o la vida útil del bien, que fueron tratados precedentemente.

### Ejemplo con cambio en el criterio de amortización

#### *Supuestos*

- La contrapartida del incremento de valor es asignada a Patrimonio Neto.
- La valuación técnica se realiza al cierre del ejercicio en que ha transcurrido el 6 to. Año de vida útil del bien.
- Durante el año 7 se efectúa la reexpresión por índices específicos.
- Al producirse el revalúo técnico se modifican las tasas de amortización.
- Vida útil contable, técnica e impositiva: 10 años.
- Amortización contable antes del revalúo y amortización impositiva: línea recta.
- Valor de recupero: 0.
- Valores contables al cierre del año 6: origen 100.000, amortización acumulada 60.000 y residual 40.000.

Desarrollo de las tasas de amortización

Año	Impositiva		Contable		Técnica	
	Anual	Acum	Anual	Acum	Anual	Acum
1	10	10	10	10	15	15
2	10	20	10	20	15	30
3	10	30	10	30	15	45
4	10	40	10	40	15	60
5	10	50	10	50	10	70
6	10	60	10	60	10	80
7	10	70	10	70	5	85
8	10	80	10	80	5	90
9	10	90	10	90	5	95
10	10	100	10	100	5	100

- Valor técnico al cierre del año 6: 50.000.
- El incremento de valor determinado en el revalúo es imputado íntegramente al ejercicio 6.
- Coeficiente de ajuste anual por índice específico en el ejercicio 7: 1.10.
- Tasa del impuesto a las ganancias en todos los años: 35%.

**Año 6**

## 1.- Ajuste de las amortizaciones acumuladas contables

Ejercicio	Línea recta	Criterio técnico	Diferencia
Cierre año 6	60.000	80.000	20.000

La diferencia determinada en el año 6 se origina en ejercicios anteriores porque en ellos se produjo la diferencia de tasas de amortización entre el criterio contablemente utilizado de la línea recta y el técnico. En el ejercicio 6 los porcentajes de amortización anual son los mismos. Esto hace que deba computarse un ajuste a las amortizaciones acumuladas contra AREA:

AREA	20.000	
	Amortizac. Acum. Bs. de uso	20.000

Efectuado el ajuste. Las amortizaciones acumuladas quedan en 80.000 y, por lo tanto el nuevo valor residual es de 30.000.

## 2.- Cálculo de los valores revaluados

Concepto	Cálculo	Importe
Valor de origen	$50.000/0.20^9$	250.000

---

<sup>9</sup> Se divide el valor residual técnico por el porcentaje de vida útil restante.

Ajuste de valor de origen	250.000-100.000	150.000
Amortizaciones acumuladas	250.000 x 0.80	200.000
Ajuste de amortizaciones	200.000 – 80.000	120.000

Valor Origen de Bienes de uso	150.000	
Amort. Acum. Bs. De uso		120.000
Reserva Revalúo Técnico		30.000

### 3.- Consecuencias en el impuesto diferido

Impositivamente no se admite la deducción de la amortización sobre el nuevo valor resultante del revalúo, ésta se computa sobre el valor de origen de 100.000. El efecto fiscal es el siguiente:  $(80.000 - 60.000) \times 0.35 = 7.000$

Crédito por impuesto diferido	7.000	
AREA		7.000

El AREA registrado en 1. queda neto de efecto fiscal  $(20.000 - 7.000 = 13.000)$ . Por otra parte se contabiliza un activo por impuesto diferido a partir de las diferencias temporarias deducibles que se reversarán en periodos futuros.

De esta manera el efecto en el impuesto diferido está originado por el cambio del criterio de amortización y no por el mayor valor resultante del revalúo.

### Año 7

#### 1.- Ajuste de los valores revaluados

Concepto	Importe año 6	Coeficiente	Revalúo año 7	Ajuste
----------	---------------	-------------	---------------	--------

Valor de origen	250.000	1.10	275.000	25.000
Am. ac.	200.000	1.10	220.000	20.000

Valor origen Bienes de uso	25.000	
Amortización acum. Bs. De uso	20.000	
Reserva revalúo Técnico	5.000	

## 2.- Amortización anual

Se computan a la nueva tasa surgida del análisis técnico. El cargo a resultados se realiza sobre el valor de origen sin ajuste, en tanto que las amortizaciones acumuladas se computan sobre el valor de origen luego del revalúo técnico y el ajuste por índice específico. La diferencia corresponde a la absorción de la reserva por revalúo.

Amortizaciones contables:  $100.000 \times 0.05 = 5.000$

Amortizaciones técnicas:  $275.000 \times 0.05 = 13.750$

Diferencia: 8.750

Amortización Bienes de uso 5.000

Reserva Revalúo Técnico 8.750

Amortización Acumulada Bienes de uso 13.750

## 3.- Consecuencias en el impuesto diferido

Se produce una perversión de una parte de las diferencias que dan origen a la aplicación del crédito por impuesto diferido. Se invierte a diferencia en la tasa: 10% impositiva y contable 5 %:

Impuesto a las Ganancias a Pagar	1.750
Crédito por impuesto diferido	1.750

Los 1.750 representan un menor impuesto a pagar por el efecto fiscal sobre la diferencia de cuotas de amortización:

Amortización contable según criterio técnico	5.000
Amortización impositiva	10.000

Diferencia  $-5.000 \times 0.35 = 1750$  efecto fiscal

#### 4.- Venta del bien

En el caso en que se produjera la venta del bien las diferencias se reversan completamente. Siguiendo el ejemplo y suponiendo que la venta se produce al cierre del año 7 por \$ 60.000:

Amortización acumulada Bs. De uso	233.750
Reserva Revalúo técnico	26.250
Caja	60.000
Valor origen Bs. de uso	275.000
Utilidad venta Bs. de uso	45.000

El resultado impositivo se termina:

Precio de venta		60.000
Valor Origen	100.000	
Amort. Acum.	-70.000	-30.000
Resultado Impositivo		30.000

Se calcula el impuesto por el resultado de la venta:

	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>	
Resultado	45.000	30.000	
Tasa 35 %			
Impuesto	15.750	10.500	
Impuesto a las ganancias		15.750	
Crédito por impuesto diferido			5.250
Impuesto a las ganancias a pagar			10.500

### C) **LEASING**

El leasing está regulado en la ley 25.248 y el decreto 1038/00. Según esta normativa, este tipo de contratos puede asimilarse a operaciones financieras, de locación o de compraventa:

*Operaciones financieras.*

- a. Dador: computa periódicamente el resultado financiero del canon, resultante de la diferencia del canon y el recupero del capital invertido al ejercerse la opción de compra. Computa el resultado por la venta del bien, restando el costo de adquisición remanente o capital no recuperado al de precio de la opción.
- b. Tomador: deduce los cánones computables en cada ejercicio fiscal.

*Operaciones de locación.*

- a. Dador: reconoce los cánones como ganancia o utilidad y deduce los gastos de las amortizaciones del bien. Al ejercerse la opción de compra computa el resultado de la venta (diferencia entre precio y valor residual impositivo).
- b. Tomador: deduce los cánones imputables a cada ejercicio fiscal.

*Compraventas.*

- a. Dador: deja de amortizar el bien ya que transfiere la propiedad en la compraventa. Computa el resultado de la venta del bien, considerando como precio de venta el recupero del capital contenido en los cánones y en la opción, y como costo el valor de adquisición. Además, reconoce la utilidad de los intereses provenientes de la financiación (diferencia entre el canon + precio de la opción y el recupero del capital invertido).
- b. Tomador: computa las amortizaciones del bien y la pérdida proveniente de la diferencia entre el importe de los cánones + el precio de la opción de compra y el recupero del capital invertido.

Por su parte, las normas contables establecen las normas relativas al tema en la RT 18, disponiendo que el contrato de leasing puede ser tratado como una compraventa financiada o arrendamiento financiero, o bien, como un simple alquiler o arrendamiento operativo, dependiendo de la naturaleza económica inherente a la operación. En el primer caso, el tomador reconoce el alta del nuevo activo y del nuevo pasivo y carga a resultados las amortizaciones y los intereses negativos derivados de

la financiación y el arrendador reconoce el resultado de la venta y los intereses positivos. En el segundo caso el tomador y arrendador imputan a resultados los cánones establecidos.

Pueden entonces surgir diferencias cuando el tratamiento dado en la contabilidad difiera del impositivo por no cumplirse los requisitos que la legislación exige.

### Ejemplo

#### *Supuestos*

- Objeto de la operación: bien de uso cuyo valor de contado es 20.000
- Tratamiento contable: compraventa. Tratamiento impositivo: locación.
- Vida útil: 5 años.
- Amortización: 20% en línea recta.
- Valor residual: 0.
- Plazo de contrato: 5 años.
- Operaciones de compra: 0 (para simplificar el ejemplo).
- Cánones: 5.966 al año.
- Tasa de Interés: 15% anual.
- Amortización por sistema francés.
- Tasa: 235%
- Utilidad contable e impositiva: 100.000 en todos los años, antes de considerar la operación.

Tomador:

## 1.- Desarrollo Financiero

<b>Nro.</b>	<b>Cuota</b>	<b>Capital</b>	<b>Interés</b>	<b>Saldo</b>
				20.000
1	5.966	2.966	3.000	17.034
2	5.966	3.411	2.555	13.623
3	5.966	3.923	2.043	9.701
4	5.966	4.511	1.455	5.190
5	5.966	5.188	778	0

## 2.- Determinación de las diferencias transitorias

<b>Concepto</b>	<b>Año 1</b>	<b>Año 2</b>	<b>Año 3</b>	<b>Año 4</b>	<b>Año 5</b>
Deducción contable					
Amortización	4.000	4.000	4.000	4.000	4.000
Intereses	3.000	2.555	2.043	1.455	778
	7.000	6.555	6.043	5.455	4.778
Deducción impositiva					
Canon	5.966	5.966	5.966	5.966	5.968
Diferencias	1.034	589	77	-511	-1.190

Al cabo del contrato las diferencias que originan Crédito por Impuestos diferidos en los tres primeros ejercicios terminan por compensarse.

#### **D) GASTOS DE ORGANIZACIÓN**

El art. 87 de la ley de impuesto a las ganancias, en el inc. c) admite la deducción de los gastos de organización en el primer ejercicio o hasta en cinco, a opción del contribuyente. Si el contribuyente opta por la primera opción surgiría una diferencia transitoria que se irá reversando en los restantes periodos contables de vida útil. La RT 17 establece la presunción, admitiendo prueba en contrario, que la vida útil de los gastos no supera los cinco años.

#### **E) VENTAS A PLAZO. DEVENGADO EXIGIBLE**

El último párrafo del inc. a) del art. 18 de la ley de impuesto y el art. 23 del DR permiten la imputación en función de su exigibilidad de ganancias provenientes en ventas de mercaderías con plazo superior a 10 meses. Por su parte. Las normas contables reconocen el resultado al perfeccionarse la venta, independientemente de los periodos de cobro. Ello da lugar a una diferencia que producirá un menor impuesto en el ejercicio de la venta y que será reversada al concluir los plazos de financiamiento.

#### **F) INCOBRABLES**

El art. 87, inc. b) de la ley, y a los arts. 133 a 137 de D.R., se pueden deducir impositivamente los castigos y provisiones por malos créditos en cantidades justificables de acuerdo a los usos y costumbres del ramo. El contribuyente tiene la opción de deducir el quebranto real experimentado en el ejercicio o constituir previsión y deducir el quebranto provisionado. En este último caso se determina por vía reglamentaria el procedimiento de cálculo. El decreto señala entre los índices de incobrabilidad la verificación de créditos en concurso preventivo, la declaración de

quiebra, la desaparición fehaciente del deudor, el inicio de acciones judiciales, la paralización manifiesta de operaciones del deudor y la prescripción.

Cuando los créditos no son significativos y no se justifica el inicio de gestiones judiciales, se admite su deducción cuando se den en forma conjunta los siguientes requisitos:

-el monto de cada crédito no debe superar el importe que fije la AFIP al efecto, actualmente de 5.000,

- el crédito deberá tener una morosidad superior a 180 días,
- debe haber efectuado la notificación fehaciente del deudor sobre su morosidad y reclamado el crédito vencido,
- deben haberse cortado losa servicios y dejado de operar con el deudor.

Si no coincide el criterio contable con el impositivo al constituir la previsión, o los índices de incobrabilidad considerados en el criterio contable no son los admitidos en el DR, se originan diferencias de carácter transitorio.

#### **G) PREVISIÓN PARA DESPIDOS**

Contablemente las registraciones pueden hacerse en la medida en que la empresa tome la decisión de despedir; esto es, puede contabilizarse una previsión por las indemnizaciones que vayan a pagarse en los próximos ejercicios de existir una decisión firme. Esto originaría una diferencia temporaria ya que no se admite en la ley de impuesto a las ganancias deducciones por este concepto.

#### **H) OBRAS EN CURSO**

Las obras en curso consistentes en construcciones, reconstrucciones y reparaciones efectuadas para terceros donde las operaciones generadoras del beneficio afecten a as de un ejercicio están contempladas en el art. 74 de la ya citada Ley de impuesto a las ganancias. En función de esta norma el contribuyente tiene la opción de reconocer el resultado sobre la base de uno de los siguientes métodos:

- a. Asignar a cada periodo fiscal el beneficio bruto que resulte de aplicar, sobre los importes cobrados, el porcentaje de ganancia bruta previsto para toda la obra.
- b. Asignar a cada periodo fiscal el beneficio bruto que resulte de deducir del importe a cobrar por los trabajos realizados en éste, todos los conceptos que integran el costo de estos trabajos.

En la alternativa a. se toma como base a las cobranzas, independientemente de la obra realizada. En la segunda se toma como base la facturación en función del avance de la obra, de la que se deducen los costos.

Por su parte, la doctrina contable recomienda reconocer los resultados en función del grado de avance de la obra.

Por lo tanto, dependiendo de la elección que realice el ente podrán surgir diferencias temporarias al imputar los ingresos en momentos distintos a los que deben reconocerse desde el punto de vista de la norma fiscal. De optar por la opción a se originan diferencias temporarias. Si se opta por la opción b, tales diferencias no se originan dado que el criterio fiscal coincide con el adoptado contablemente.

Además, la norma impositiva admite que si la obra abarca más de un periodo fiscal pero su duración no supera a un año, puede reconocerse la totalidad del resultado en el ejercicio que se concluye la obra.<sup>10</sup> A continuación desarrollamos un caso ejemplificativo de esta alternativa.

#### *Supuestos*

- Cierre de ejercicio: 31/12.
- Inicio de la obra: 01/07/año 1; finalización: 31/03/año 2.
- Presupuesto de obra precio de venta 100.000; porcentaje de utilidad 30%.
- Grado de avance al 31/12/año 1: 50%.

---

<sup>10</sup> Ley citada Impuesto a las Ganancias, artículo 74, tercer párrafo.

- Resultado contable e impositivo antes de computar la utilidad de la obra: 500.000 en los dos ejercicios.

- Tasa: 35% en todos los ejercicios.

Año 1

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
Resultado	500.000	500.000
Utilidad (100.000 x 0.60 x 50%)	15.000	0
	515.000	500.000
Impuesto	180.250	175.000

Impuesto a las Ganancias	180.250	
Pasivo por impuestos diferidos		5.250
Impuesto a las Ganancias a pagar		175.000

Año 2

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
Resultado	500.000	500.000
Utilidad (100.000 x 0.60 x 50%)	15.000	30.000
	515.000	530.000
Impuesto	180.250	185.500

Impuesto a las Ganancias	180.250	
--------------------------	---------	--

Pasivo por impuestos diferidos	5.250	
Impuesto a las Ganancias a pagar		185.500

### **I) HONORARIOS DE DIRECTORES**

El art. 87 inc. J) de la ley y 142 del decreto reglamentario establecen la deducción de honorarios a directores, síndicos y miembros de consejo de vigilancia, así como también las sumas pagadas a socios administradores de sociedades asimilables con las anónimas para efectos fiscales. La condición para que sea admisible esta deducción es que estas sumas hayan sido asignadas individualmente por la asamblea o el directorio dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual. Serán deducibles en el ejercicio el cual se asignen. De otro modo, contablemente se imputan estos gastos en el ejercicio en que fueron prestados los servicios.

Ejemplo

Supuestos

- Utilidad contable e impositiva antes de computar honorarios: 100.000 en cada ejercicio.
- Fecha de cierre: 31/12.
- Vencimiento de declaración jurada: 10/05/año 2.
- Asignación individual por el directorio: 30/09/año 2.
- Honorarios ejercicio 1: 15.000
- En el segundo ejercicio no se asignaron honorarios.
- Tasa del impuesto: 35% en todos los ejercicios.

Año 1

<b>Conceptos</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>
------------------	-----------------	-------------------

Resultado	100.000	100.000
Honorarios	-15.000	0
	85.000	100.000
Impuesto	29.750	35.000

Impuesto a las Ganancias 29.750

Crédito por impuesto diferido 5.250

Impuesto a las ganancias a pagar 35.000

Año 2

Se revierte la diferencia temporaria:

Impuesto a las Ganancias 35.000

Crédito por impuesto diferido 5.250

Impuesto a las ganancias a pagar 29.750

#### J) **QUITAS A EMPRESAS CONCURSADAS**

El artículo 30 de la Ley de Impuesto a las Ganancias dispone que cuando en los procesos concursales se establezca una quita en los créditos del concursado, la ganancia pondrá ser imputada proporcionalmente en los ejercicios en que venzan las cuotas concursales pactadas, o bien en cuatro cuotas iguales y consecutivas en los periodos fiscales cuya fecha de cierre se produzca con posterioridad a la homologación, si este plazo fuera menor. El límite esta dado por la diferencia entre la quita y el importe de los quebrantos impositivos acumulados que existieran al inicio del ejercicio en que se homologó el acuerdo. Si la quita es superior a importe de los quebrantos, se podrá imputar a los ejercicios futuros las diferencias entre ellos.

Esta imputación implica una diferencia con las normas contables que establece el reconocimiento de una ganancia en el momento en que se produce el hecho generador.

## **DIFERENCIAS PERMANENTES**

### **A) REEMBOLSOS DE EXPORTACIÓN**

El art 20 de la Ley de impuesto a las ganancias exime de tributación a las sumas percibidas por los exportadores de bienes o servicios correspondientes a reintegros o reembolsos de impuestos abonados en el mercado interno, que incidan sobre los productos exportados. Por ello, se produce, en el ejercicio de percepción una diferencia entre la utilidad contable y la impositiva que no tiene reversión futura. Esto fue así durante un tiempo pero la ley 26.347 ha suspendido esta exención hasta el 31 de diciembre de 2008.

### **B) DONACIONES NO ADMITIDAS**

El art. 81, inc. c) admite la deducción de donaciones realizadas a los fiscos nacional, provinciales, y municipales y a determinadas instituciones, con el límite de 15% de la ganancia neta del ejercicio. No obstante, aquellas donaciones que estén fuera de lo mencionado o que sobrepasen dicho límite, no pueden ser deducidas.

Surge entonces una diferencia definitiva entre el cargo contable y el impositivo.

### **C) AMORTIZACIÓN DE VALOR LLAVE Y MARCAS**

El art. 88 inc. h) de la ley no permite la deducción de las amortizaciones de los valores llave, marcas y otros activos similares. Si el ente cuenta con estos activos y lo amortiza, estimando una vida útil limitada se producirán en cada periodo una diferencia carente de reversión.

## **D) EXENCIONES**

Las exenciones contenidas en la Ley de impuesto a las Ganancias, en la medida que generen utilidades contables, originan diferencias definitivas dado que se trata de conceptos que el legislador ha decidido no gravar. Hemos analizado el caso de los reembolsos; también hay exenciones por leyes especiales.

## **E) DEDUCCIONES NO ADMITIDAS**

Entre ellas, mencionadas en el art. 88, se encuentran:

- El impuesto inmobiliario que grave terrenos baldíos y campos que no se exploten, inc. d).
- Las remuneraciones que se abonen a miembros de directorios que actúen en el extranjero y aquellas abonadas por asesoramientos técnico financieros o de otra índole en la medida que excedan los límites que fije la reglamentación (inc. e).
- Para los automóviles cuya explotación no constituye el objeto principal de la actividad no se admite la deducción de amortizaciones y pérdidas por desuso correspondientes a la fracción de su valor que exceda los \$20.000 neto de IVA. Tampoco la porción de los cánones por el alquiler correspondientes a ese exceso. Tampoco son deducibles las sumas erogadas en concepto de combustibles, lubricantes, mantenimiento, reparaciones ordinarias, seguros y patentes en la medida que excedan de la suma global por unidad establecida anualmente por la AFIP.
- Las retribuciones correspondientes a la explotación de marcas o patentes pertenecientes a sujetos del exterior, en la medida que excedan los límites fijados por la reglamentación (80% de las retribuciones abonadas).

## **F) HONORARIOS DE DIRECTORES**

La porción que exceda a la diferencia transitoria en función de los límites ya comentados por la normativa fiscal vigente, constituye una diferencia definitiva, sin efecto fiscal.

#### **G) MULTAS, COSTAS CAUSÍDICAS E INTERESES PUNITORIOS**

El art. 145 del decreto reglamentario prohíbe la deducción de estos conceptos derivados de obligaciones tributarias. Son gastos reconocidos contablemente pero que origina diferencias sin efecto fiscal.

#### **H) ALQUILERES E INTERESES PRESUNTOS**

El artículo 49 de la ley y el 59 inciso d) del decreto reglamentario establecen la presunción de derecho<sup>11</sup>, respecto del valor locativo de todo inmueble urbano, el cual se considera inferior a determinados indicadores; o bien puede ser apreciado por la AFIP. A subes, el artículo 48 de la ley y el 67 del decreto reglamentario establecen que cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, se presume salvo prueba en contrario que todo crédito devenga un interés no inferior al fijado por el Banco de la Nación Argentina para operaciones de descuento comercial, a no ser que el crédito provenga de venta de inmuebles a plazo, en cuyo caso no se admite prueba en contrario. Por lo tanto, si el ente ha firmado contrato de comodato sobre inmuebles cediendo su uso sin percibir intereses, contablemente no se reconocerá ninguna utilidad pero sí correspondería el cómputo impositivo.

#### **I) DESGRAVACIONES**

Generalmente, estas desgravaciones están establecidas por regímenes especiales para promocionar determinadas actividades. Por ejemplo, la ley 24.196 de

---

<sup>11</sup> Las presunciones de derecho no admiten prueba en contrario.

inversiones mineras, ya comentada. Son conceptos deducibles impositivamente pero no sin el correlato contable, lo que ocasiona diferencias que no tiene reversión.

#### **J) SUBVENCIONES**

El fisco incentiva determinadas actividades, proyectos o compras de bienes de capital mediante subvenciones. Por la adquisición de determinados bienes se le devuelve al contribuyente un porcentaje del precio a pagar. Esto se imputa al costo del bien, disminuyéndolo. El cómputo de las amortizaciones se hará sobre el nuevo costo (costo menos subvención). El efecto fiscal dependerá de lo que establezca la legislación. Si se dispusiera que la subvención reduzca la base fiscal del activo, no existirán diferencias con la contabilidad. De lo contrario, se producirá una diferencia no reversible permanente.

#### **K) DIVIDENDOS**

El Artículo 64 de la Ley considera a los dividendos como no computables. Si se trata de participaciones permanentes en sociedades no valuadas al VPP, la RT 17 dispone que se valúan al costo, reconociéndose los dividendos en el periodo de su declaración.

Esto genera una diferencia por cuanto los dividendos incidirán en el resultado contable pero no serán computables impositivamente.

#### **L) INVERSIONES VALUADAS AL VPP**

Las participaciones permanentes en sociedades en que se ejerza control o influencia significativa deben valuarse en función del método del VPP detallado en la RT 21. Los resultados de la participación se calculan aplicando el porcentaje de participación sobre los resultados de la emisora.

Este método no es aceptado por las normas fiscales, las que se basan en el cómputo de los dividendos distribuidos que a su vez no son computables de acuerdo a lo enunciado precedentemente.

Por ende, el resultado contable derivado de la participación es excluido de la liquidación impositiva, creando una diferencia definitiva.

#### **M) COSTOS FINANCIEROS**

El inc. a) del art. 81 de la Ley limita la deducción de intereses para los sujetos enunciados en el art. 49 de la norma, tratándose de deudas contraídos con sujetos del exterior que los controlen que resudan en países con secreto bancario. Esta limitación es impuesta en la proporción del pasivo que origina ese costo financiero cuando excede en dos veces el importe del PN al cierre. Los intereses no deducibles se consideran no computables, originando una diferencia definitiva.

#### **N) AJUSTE POR INFLACIÓN**

La Ley trata el tema del ajuste por inflación en los arts. 94 a 98. Este procedimiento ha sido derogado por el art. 39 de la ley 24.073.

Por su parte, la RT 17 establece que los estados contables deben exponerse en moneda constante y, en la medida que la inflación sea significativa, practicar el ajuste por inflación de acuerdo a la RT 6. La resolución 240/02 de la FACPCE declaró que se consideraba existía un contexto inflacionario lo cual implicaba la necesidad de practicar el ajuste. Luego, con la resolución 287/03 la FACPCE entendió que a partir de 01/10/03 ya no existía ese contexto y que debía discontinuarse el ajuste. Ente dichas normas, el poder Ejecutivo nacional, mediante el Decreto 664/03 instruyó a los órganos de contralor para no aceptar estados contables ajustados a partir de marzo de 2003.

De esta manera se genera un periodo en que el ente pudo haber aplicado contablemente el ajuste no admitido impositivamente. Esto ocasiona diferencias definitivas que trataremos con ejemplos más adelante.

## **DIFERENCIAS ENTRE LA CONTABILIZACIÓN TRADICIONAL DEL CARGO DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y EL METODO DEL DIFERIDO GENERICO**

Comenzaremos por destacar la existencia de una corriente tradicional y una corriente moderna.

Básicamente, el criterio tradicional se sustenta en lo percibido, no reconociendo la existencia de impuestos diferidos. En contraposición a este pensamiento, surge la corriente moderna que, basándose en el criterio de lo devengado propone el diferimiento de impuestos, surgiendo así el método del impuesto diferido en sus distintas variantes.

### **Particularidades del método tradicional**

El criterio tradicionalmente empleado para contabilizar impuestos consiste en cargar al resultado del ejercicio el monto del impuesto a pagar que surge de la declaración jurada impositiva. Esta corriente evolucionó a partir de dos teorías: la teoría del propietario y la teoría de la entidad. En un principio el tratamiento contable tradicional consideraba registrar el impuesto como una distribución de utilidades, lo que se conoce como teoría del propietario. Pero luego se evolucionó hacia el concepto actual que fundamenta la corriente tradicional que considera al impuesto como un gasto del ejercicio, denominado por la doctrina como teoría de la entidad.

La teoría del propietario se basa en que la empresa es propiedad de quienes aportan el capital y el estado aparece como un socio que asume el riesgo de no percibir el impuesto en caso de no existir beneficios. Esta postura fue luego desplazada por la teoría de la entidad, que encuentra su fundamento en que la empresa constituye un ente independiente de sus propietarios a quienes ofrece un excedente neto de gastos, entre los cuales se encuentra el impuesto a las ganancias.

Si bien ninguna de las dos posiciones respeta el principio de devengado, la teoría del propietario se considera un método aún más deficiente que aquel que pretende considerar al impuesto como un gasto del ejercicio, ya que registrarlo como una distribución de utilidades implica no reconocer que las ganancias del ejercicio son

gravadas por un impuesto. Al respecto, se puede citar al autor Martín Kerner, quien afirma que la teoría del propietario no carga al periodo con el “resultado” que implica el hecho de que las ganancias estén alcanzadas por un impuesto.

Aquí es necesario destacar el marco conceptual de nuestras normas contables. Se identifica el impuesto en cuestión como un elemento independiente expresando que el mismo afecta resultados netos de modo que depende de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

Al abordar el estudio de la contabilización del impuesto, lo primero que surge es la diferencia entre la determinación del resultado contable y el mismo resultado determinado con fines fiscales.

Algunos autores consideran que esta diferencia debería minimizarse, así por ejemplo Fowler Newton, analizando la problemática del ajuste por inflación contable e impositivo, sostiene que *<<las legislaciones impositivas deberían requerir que los impuestos a las ganancias graven los resultados ajustados por inflación, de acuerdo con el método general que...implica la utilización (como base) de un resultado surgido de los estados contables legales y alcanzado por el informe del auditor...y que ayuda a aplicar el método del impuesto diferido y a comprender las razones de las diferencias entre los resultados contable e impositivo>>*.

Otras obras, como el Documento 9 titulado “Impuesto sobre los beneficios”, Madrid, junio 1989 de la Asociación Española de Contabilidad y administración de empresas (AECA), expresan que se acepta que las reglas contables pueden y deben supeditarse a objetivos concretos. Y por ello, la diferencia entre la contabilidad con propósitos generales (estados contables anuales) y las reglas contables con finalidad fiscal que utilizaran criterios recaudatorios y de política tributaria y económica.

Sin embargo, la misma obra citada menciona que un grupo de expertos fiscales y contables presentó un informe al gobierno de Noruega que propone que la tributación de las sociedades deberá establecerse siempre a partir de los estados financieros.

La característica por excelencia es que, en el mejor de los casos, el impuesto a las ganancias que surge de la declaración jurada fiscal, es el que se incluye como cargo al estado de resultados. Esta situación muestra dos importantes defectos del método:

- la imputación en resultados no se relaciona con los resultados contables sino con los resultados impositivos; y

- si los resultados fiscales del ejercicio fueron un quebranto, no se reconoce en el estado de resultados, el ahorro que permitirá esta situación en las futuras declaraciones juradas impositivas. Recordemos que en Argentina el plazo en el cual se puede utilizar este quebranto fiscal es por cinco ejercicios (Art. 19 ley de impuesto a las ganancias, texto ordenado por el Decreto 649/97). Este artículo sintéticamente establece que si en un año hay pérdida podrá deducirse de las ganancias gravadas de los próximos cinco años. Luego de este plazo no es posible continuar deduciéndolo. Los quebrantos por venta de acciones, cuotas o participaciones sociales de los sujetos del art. 49 inc. a), b) y c) sólo podrán imputarse contra utilidades netas de la venta de dichos bienes. Lo mismo para las personas físicas y sucesiones indivisas, pero por los quebrantos por venta de acciones. Los quebrantos de actividades que no deban considerarse de fuente argentina, sólo podrán compensarse con el mismo tipo de ganancias. Las pérdidas de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura, sólo podrán compensarse con ganancias del mismo tipo.

La utilización de este método implica un apartamiento del criterio de devengamiento y un acercamiento al sistema de percibido, como mencionáramos anteriormente. Pero además podemos agregar que con él no se exteriorizan los impuestos que pueden recaer en las empresas en el futuro como consecuencia de resultados actuales, como tampoco aquellos importes que pueden haberse ingresado al fisco en exceso y que podrían recuperarse en ejercicios futuros.

Analizaremos a continuación un ejemplo para comprender el defecto de este método.

***Ejercicio 1: Método tradicional para contabilizar el impuesto a las ganancias. Diferencias entre el resultado contable y el impositivo***

El resultado contable antes de impuesto asciende a \$1000.

El papel de trabajo para ir del resultado contable al fiscal muestra:

Resultado	contable
1.000	

Ajustes para llegar al resultado impositivo	
+50	+ gastos no deducibles (gastos de representación en exceso)
-30	- Ingreso exento
-150	- Resultado por tenencia de Bienes de cambio
+100	+ Honorarios a directores que exceden el tope
	+ Honorarios de directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración jurada +250
1220	Resultado fiscal
427	Impuesto determinado (Tasa impositiva = 35%)

Si al resultado contable se adicionan o restan las diferencias originadas en la independencia existente entre la normativa contable y fiscal se obtiene el Resultado Impositivo. Si a este importe se le aplica la tasa se determina el monto del impuesto a las ganancias.

La registración contable solo considera el impuesto determinado resultando:

Impuesto a las Ganancias	427
Impuesto a las Ganancias a pagar	427

El Estado de Resultados es:

Resultado antes de impuesto	1000
Menos impuesto a las ganancias	-427
Resultado del ejercicio	573

La información que brinda este estado de resultados es de poca utilidad. Está mostrando que en un país donde la tasa del impuesto a las ganancias es del 35% para esta empresa, el efecto del impuesto a las ganancias alcanza al 42.7% del resultado antes de impuesto.

Con esta información es imposible planificar el negocio, ni proyectar su desempeño futuro, y mucho menos su flujo de fondos.

***Ejercicio 2: Método tradicional para contabilizar el impuesto a las ganancias. Existencia de quebrantos impositivos.***

Analizaremos el tratamiento de los quebrantos impositivos, a lo largo de cuatro ejercicios económicos. Para facilitar el análisis, planteamos que no hay diferencias entre el resultado contable y el resultado impositivo.

	2003	2004	2005	2006
Resultado contable antes de impuesto	-2000	+200	+800	+1800
Resultado fiscal	-2000	+200	+800	+1800
Utilización del quebranto fiscal anterior		-200	-800	-1000
Resultado imponible	0	0	0	800
Impuesto a las ganancias determinado	0	0	0	280
Impuesto a las ganancias como gasto	0	0	0	280

Estado de resultados e incidencia del impuesto a las ganancias

Resultado contable antes de impuesto	-2000	+200	+800	+1800
--------------------------------------	-------	------	------	-------

Menos Impuesto a las Ganancias	0	0	0	-280
Porcentaje IG relacionado con RAI	0	0	0	15.60%

Esta contabilización del quebranto fiscal es totalmente inapropiada para realizar cualquier análisis relacionado con la incidencia del impuesto en los resultados de la empresa.

Así se observa que en los primeros tres años el impuesto a las ganancias es el 0% de los resultados y, en el último ejercicio, representa el 15.6%. Las debilidades de esta información se evidencia cuando se compara con la tasa nominal: 35%.

El método muestra que no respeta el principio del devengado, por cual cada ejercicio debe registrar todos los resultados que le corresponden (sin interesar si se han cobrado o pagado). Si lo respetara, debería considerar el ahorro impositivo que tiene en el año 2003 (mediante una ganancia por impuesto a las ganancias) y luego reconocer el gasto en los años siguientes por los resultados contables positivos obtenidos.

### Particularidades del método del diferido

#### Conceptos generales

Este método busca resolver los problemas detectados en el método tradicional, y lo hace teniendo como objetivo que la incidencia del impuesto a las ganancias en relación con los resultados contables antes de impuesto, debe ser igual a la tasa efectiva de impuesto a las ganancias que afectan los resultados de la empresa. La tasa efectiva de impuesto en relación con los resultados antes de impuesto es la mejor medida de la incidencia que tiene el impuesto a las ganancias en los resultados de un ejercicio.

En contraposición a la que ha sido denominada Apropiación corriente, el nuevo método identificado como Apropiación diferida, implica cargar al resultado del ejercicio, el tributo que corresponde al resultado contable, neto de diferencias permanentes. Entonces, por un lado, se debe registrar el monto del impuesto que surge de aplicar

las normas impositivas, (al igual que el método tradicional), como así también los activos o pasivos que exterioricen el efecto de las diferencias temporarias. A efectos de una correcta diferenciación, a continuación se esquematizan ambos criterios:<sup>12</sup>

- **Apropiación corriente**

Resultado contable antes del impuesto a las ganancias

+/- diferencias permanentes

+/- diferencias temporarias

Resultado impositivo (a)

**Impuesto a las ganancias – a) x tasa impositiva**

**(Resultado del ejercicio y pasivo)**

- **Apropiación diferida**

Resultado contable antes del impuesto a las ganancias

+/- diferencias permanentes

Resultado contable neto de diferencias permanentes (a)

**Impuesto a las ganancias – a) x tasa impositiva**

Resultado del ejercicio

+/- diferencias temporarias (b)

Impuesto diferido – b) x tasa impositiva

---

<sup>12</sup> Morasso, Marcela, Rodriguez, Maria Cecilia; “La problemática de la contabilización del Impuesto a las ganancias”.

Activo o Pasivo

### **Apropiación diferida parcial**

La apropiación diferida parcial parte del principio, al igual que el método tradicional, de considerar como cargo del ejercicio el impuesto a pagar impositivamente. Pero como excepción se justifica el diferimiento de impuestos cuando se cumplan dos condiciones: 1) existencia de diferencias temporarias no recurrentes, es decir, excepcionales tanto respecto a sus características como a su monto, y 2) que la reversión de dichas diferencias se revierta en el corto plazo (5 años).

El fundamento radica en que las diferencias temporarias por su carácter de recurrentes, darían lugar al diferimiento indefinido de impuestos.

La Opinión 11 del APB de EEUU (que asumía una posición de diferimiento parcial) en su parágrafo 26 sintetiza la fundamentación de los partidarios de este enfoque:

*<<Señalan, en particular, que la aplicación de los procedimientos de apropiación del impuesto a los pagos o recuperos de impuestos que se posponen indefinidamente implica contingencias que son, en el mejor de los casos, remotas y, por lo tanto, en su opinión, pueden resultar de una exteriorización de gastos en exceso o en defecto, con los consecuentes efectos que ello tendría sobre el resultado neto.>><sup>13</sup>*

En el parágrafo 27 de la Opinión 11 del APB se establecen como únicas excepciones al principio general, el diferimiento del efecto impositivo de aquellas diferencias de carácter no recurrente cuya reversión pueda estimarse en un plazo relativamente corto (entendiéndose por tal el que no exceda los cinco años).

Las críticas a esta postura sostienen que el hecho de que una diferencia contabilizada en ejercicios anteriores se reverse y, al mismo tiempo, se origine una nueva diferencia, existiendo una suerte de compensación de sus efectos, no es argumento válido para obviar su contabilización. También se argumenta que en la medida de la compensación se desconoce y no es total entre ejercicios, afectando esto a la necesidad de medir resultados en forma periódica.

---

<sup>13</sup> Traducción efectuada por Maria del Carmen Rodriguez de Ramirez, ob cit., la ley, 2003.

Biondi y otros rebatían la postura del diferimiento parcial con los siguientes argumentos:

*<<El hecho de que una diferencia de tiempo contabilizada en ejercicios anteriores se reverse, y, al mismo tiempo, generalmente se origina una nueva diferencia, existiendo una compensación de sus efectos, no es argumento como para obviar su contabilización, ya que es por todos conocida la necesidad de medir resultados a intervalos periódicos. En otras cuentas del balance también se están produciendo permanentemente compensaciones entre unas transacciones que se originan y otras que terminan, pudiendo permanecer los saldos relativamente estables y, no obstante se reconocen contablemente todas las transacciones. Además, la medida de la compensación es desconocida y, evidentemente, no total entre ejercicios.<sup>14>></sup>*

Por su parte, Fowler Newton, caracteriza la naturaleza de las partidas de activos y pasivo por impuesto diferido, definiendo el tratamiento a brindar a las mismas dentro del general a otorgar a las contingencias. Creemos que aquí se encuentra una argumentación adecuada para rebatir el enfoque del diferimiento parcial cuando afirma que las diferencias temporarias generan activos o pasivos cuando provocan reducciones o incrementos de los impuestos determinados en ejercicios futuros. Estos activos y pasivos son contingentes en cuanto dependen de la cuantía de los gravámenes que pueda determinarse. Por lo expuesto, parece indiscutible que se contabilicen activos y pasivos por impuestos diferidos en tanto: a) sea altamente probable que el diferimiento original incida sobre los futuros flujos de fondos y b) sea posible la medición objetiva de tales efectos. Para evaluar que la probabilidad referida en a) es alta una pauta no excluyente es el signo de los resultados fiscales de los últimos periodos. La repetición de quebrantos impositivos y la ausencia de razones para esperar un cambio en la tendencia haría injustificable el cómputo de impuesto a las ganancias diferidos.

Fowler Newton expresa sobre el tema que la idea le parece inadecuada porque afecta la medición de los resultados del período de generación de las diferencias con los efectos de transacciones futuras.

### **Apropiación diferida total**

La apropiación diferida total en contraposición a la parcial, establece que el impuesto a pagar en el ejercicio no necesariamente es igual al gasto por impuesto, basándose en que el mismo puede no estar vinculado con las transacciones del

---

<sup>14</sup> Maria del Carmen Rodriguez, ob cit. La ley, 2003.

periodo. De esta forma, sostiene que para reflejar razonablemente el resultado del periodo debe contabilizarse un gasto por impuesto determinado en función de los hechos u operaciones que se reconocen contablemente en dicho ejercicio. Cabe agregar que este tipo de apropiación implica el reconocimiento de impuestos diferidos considerando todas las diferencias temporarias, independientemente de su recurrencia.

El cargo a resultados del ejercicio por impuesto a las ganancias será el resultado de aplicar la alícuota vigente sobre el resultado contable del período antes de impuesto ajustado por las diferencias permanentes. La diferencia entre este importe y el impuesto determinado, estará dada por el efecto impositivo de las diferencias temporarias del ejercicio y de aquellas provenientes de ejercicios anteriores que se revierten en el mismo. En cuanto al efecto impositivo de las diferencias temporarias se llevará a una cuenta de crédito o de deuda, según corresponda. El saldo de esta cuenta de impuesto diferido se verá reducido en los futuros ejercicios como consecuencia de la reversión de las diferencias temporarias.

***Ejercicio 3: Determinación de la tasa efectiva***

Supongamos el mismo caso planteado en el ejercicio 1

Resultado	contable
1.000	
Ajustes para llegar al resultado impositivo	
+ Gastos no deducibles (gastos de representación en exceso)	
+50	
- Ingreso	exento
-30	
- Resultado por tenencia de Bienes de cambio	
-150	
+ Honorarios a directores que exceden el tope	
+100	

+ Honorarios de directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración jurada +250

Resultado fiscal  
1220

Impuesto determinado (Tasa impositiva = 35%)  
427

Los gastos no deducibles (gastos de representación en exceso y honorarios que exceden el tope) y el ingreso exento, representan una modificación de la tasa efectiva, pues son ajustes definitivos que se realizan para calcular el resultado fiscal.

El resultado por tenencia de bienes de cambio se descuenta en este ejercicio, pero se incluirá como ganancia fiscal cuando los bienes de cambio sean vendidos.

Los honorarios de directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración jurada impositiva se adicionan en este ejercicio fiscal, y se deducirán cuando efectivamente se asignen.

La clasificación de los resultados (1000) en relación con el impuesto a las ganancias podemos armarla así:

<b>Concepto</b>		<b>Efecto impositivo</b>	
Ganancia contable	1000		
Tributan tasa cero	30	0.00	
Tributan tasa normal 35%	970	339.50	De los 1.000 pagan impuesto la totalidad menos 30 exentos
Sobretasa cobrada	150	52.50	Gastos que la autoridad fiscal no acepta que se deduzcan
Total		392	
Tasa efectiva (IG/RAI)		39.20%	

Como se concluye en el ejercicio anterior la tasa efectiva es aquella que se obtiene considerando los efectos de los ajustes definitivos que se realizan al resultado contable.

¿Sólo estos ajustes inciden en la tasa efectiva? Esta pregunta es el nudo central para comprender lo que busca el otro método del pasivo, basado en el balance.

No sólo las diferencias definitivas (entre el resultado contable y el fiscal) inciden en la tasa efectiva. También la afectan otras causas, todas ellas relacionadas con el impuesto a las ganancias y que buscan dar de alta o de baja determinados activos o pasivos en función del efecto financiero (relacionado con impuestos a pagar) que los hechos económicos del ejercicio provocan.

- Quebranto impositivo que no se reconoce en el ejercicio en que se generó. Esta pérdida, provocada por el no reconocimiento del ahorro fiscal que podría tener el ente en ejercicios futuros aumenta la tasa efectiva.
- Quebranto impositivo que no se había reconocido en el ejercicio que se generó (por no darse las condiciones de activo) y en otro ejercicio se lo reconoce por haber cumplido las condiciones. Este ahorro fiscal o ganancia se reconoce en un ejercicio distinto al que se generó y provoca una disminución de la tasa efectiva.
- Quebranto impositivo, diferencias temporarias y créditos fiscales no utilizados que se desvalorizan (o revalorizan) en un ejercicio. Esta pérdida (o ganancia) genera un aumento (disminución) de la tasa efectiva.
- Cambio de la tasa nominal sancionada en el ejercicio y que afecta ejercicios futuros. Las diferencias temporarias que se reversarán en el futuro, ahorrarán o generarán un mayor pago, en función de la tasa del momento de reconocimiento en la declaración jurada. Genera un aumento o disminución de la tasa efectiva, según se trate de Disminución de AID y aumento de PID o Aumento de AID y disminución de PID, respectivamente.
- Excepciones al reconocimiento de las diferencias temporarias como AID o PID. Estas excepciones están planteadas en las normas argentinas y en las internacionales y genera un cambio de la tasa efectiva.

- Traslación a moneda nacional de los estados contables siendo las base fiscal en moneda local. Generan un aumento o disminución en la tasa efectiva dependiendo de la evolución de la tasa de cambio
- Contabilización del impuesto determinado por su valor actual. Genera una disminución de la tasa efectiva.
- Contabilización de los activos y pasivos diferidos a su valor actual. En el primer momento de aplicación provoca un menor valor de AID y PID (lo que genera una variación de la tasa efectiva). En los siguientes ejercicios encontramos tres causas: aplicación por primera vez en las nuevas diferencias temporarias, transcurso del tiempo y su efecto en el valor actual y cambio de tasa de descuento entre el inicio y cierre del ejercicio.
- Cambios en activos y pasivos, que generan diferencias con su base fiscal y cuya imputación no se realiza en resultados, ni en resultados diferido (ejemplo ajuste por inflación contable de activos fijos sin su correlato impositivo). Si es un aumento de activo genera un PID y por ende una mayor tasa impositiva.

Por ello, nuestra preocupación desde la óptica de la contabilidad, es encontrar aquél método de contabilización, que logre reflejar los cambios en la tasa efectiva del impuesto, que se han detallado. Podemos adelantar nuestra conclusión como afirma Juan José Gil en Ob. cit.: <<El método de contabilización del impuesto a las ganancias que logra un mayor acercamiento para medir todos los efectos que provocan los hechos económicos en la tasa efectiva, es el método del pasivo basado en el balance.>>

Afortunadamente, la norma americana (SFAS 109), como la norma internacional (NIC 12) y la norma argentina (Resolución Técnica 17) han adoptado el método del pasivo, basado en el balance para la contabilización del impuesto a las ganancias. A continuación, analizaremos los métodos más utilizados: el basado en resultados y el basado en el balance.

#### Tratamiento a otorgar a las diferencias temporarias

Existen tres procedimientos relativos al tratamiento y contabilización de las diferencias temporarias: el método del diferido o de la capitalización, el método neto de impuestos y el método del pasivo o de la deuda.

### Método del diferido o de la capitalización

El efecto impositivo de las diferencias temporarias representan ajustes por periodificación (cargos diferidos o créditos diferidos) por cuanto el centro de interés está en el cuadro de resultados, los saldos de las cuentas que exteriorizan los impuestos diferidos, por lo tanto, no se ajustan por cambios de tasa. La recomendación 7 del ITCP señala al respecto que bajo este método se concede preponderancia al cuadro de resultados y su objetivo es lograr la más razonable presentación del resultado. Es por esto que, en principio, sólo interesa la tasa vigente en cada ejercicio y se prescinde de las expectativas de modificaciones futuras. Agrega además que desde el punto de vista patrimonial las cuentas serán cargos diferidos o créditos diferidos como regularizadoras de resultados.

### Método del Neto de Impuestos

Los importes del impuesto diferido son componentes del valor de los activos o pasivos con los que se relacionan y aumentan o disminuyen el valor de los mismos. Por ejemplo, en los bienes de uso, como regularización de las depreciaciones o en créditos como consecuencia de la regularización por provisiones de incobrables. La Recomendación 7 establece que el aspecto impositivo de cada una de las transacciones que conforman el resultado de un período es un factor a considerar en la valuación del activo o pasivo. Deberían entonces reflejarse en los estados contables cada uno de los rubros patrimoniales y de resultados que pudieran estar vinculados a alguna diferencia de tiempo por un monto que sería neto de su efecto imponible.

### Método del pasivo o de la deuda

El efecto impositivo de las diferencias temporarias representa deudas o derechos contra el fisco. Esto implica que los saldos deben ajustarse por los cambios de tasa. Este es el método que cuenta con mayor respaldo doctrinario. La recomendación 7 del ITCP señala que bajo este método se pondera el aspecto patrimonial del tema. Se reconoce que, si bien originalmente se pretende corregir el cargo a resultados, es más importante el correspondiente activo o pasivo, al reflejarse una deuda o un impuesto pagado por adelantado.

Montovan sostiene (y adherimos plenamente) que estas cuentas no son créditos ni deudas con entidad jurídica ya que la administración fiscal no pretenderá más que el

saldo de la declaración jurada careciendo de reclamos sobre el pasivo por impuestos diferidos. Lo mismo que el contribuyente no podrá solicitar al fisco que le cancele los importes que comprenda el crédito por impuesto diferido.

Por lo tanto, deberíamos decir que estas cuentas representan mayores o menores flujos de fondos futuros en concepto de impuesto a las ganancias (que habrá de determinarse en el futuro) y puesto que exteriorizan el efecto impositivo de las diferencias pendientes de reversión, en su medición habrá que considerar los cambios de tasas pues se deberán tomar aquellas que habrán de incidir sobre las reversiones futuras.

En síntesis, podríamos resumir:

**METODO DEL PASIVO O DE LA DEUDA.** El efecto impositivo de las diferencias temporarias representa mayores o menores flujos de fondos futuros en concepto de impuesto a las ganancias. Los saldos SE AJUSTAN POR CAMBIO DE TASA.,

**METODO DEL DIFERIDO O DE LA CAPITALIZACIÓN.** El efecto impositivo de las diferencias temporarias se considera un componente del valor de los activos o pasivos con los que se relaciona. Los saldos NO SE AJUSTAN POR CAMBIOS DE TASA.

**METODO DEL VALOR NETO DE IMPUESTOS.** El efecto impositivo de las diferencias temporarias se considera un componente del valor de los activos o pasivos con los que se relaciona. Los saldos NO SE AJUSTAN POR CAMBIO DE TASA.

Método del pasivo, basado en el estado de resultados

El método del pasivo, basado en el estado de resultados, aplica los siguientes procedimientos:

- a. Contabiliza el impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración jurada impositiva)

Impuesto a las Ganancias

Impuesto a las ganancias a pagar

- b. Analiza el papel de trabajo que llega al resultado fiscal, partiendo del resultado contable y clasifica los ajustes o diferencias en diferencias temporales

(aquellas que se reversarán en los próximos ejercicios), permanentes (aquellas que cambian la tasa efectiva del impuesto porque no se reversan en las siguientes comparaciones entre los resultados contables e impositivos).

c. Las diferencias temporales, a su vez, las separa diferencias temporales que reversan las anteriores y nuevas diferencias temporales que se reversarán en el futuro.

d. Realiza las registraciones siguientes:

- Diferencia temporales que reversan las diferencias anteriores

Pasivo por impuesto diferido: por reversión de diferencias temporarias anteriores imponibles

Activo por impuesto diferido: Por reversión de diferencias temporarias anteriores deducibles

Impuesto a las Ganancias: la contrapartida de estas variaciones en los saldos de AID y PID se imputan al resultado del ejercicio (impuesto a las ganancias)

- Nuevas diferencias temporales (que se reversarán en el futuro)

Activo por impuesto diferido: por aparición de nuevas diferencias temporarias deducibles.

Pasivo por impuesto diferido: por aparición de nuevas diferencias temporarias imponibles

Impuesto a las Ganancias. La contrapartida de estas variaciones en los saldos de AID y PID se imputan al resultado del ejercicio (impuesto a las ganancias).

e. Las diferencias permanentes cambian la tasa efectiva y en consecuencia se utilizan como partida conciliatoria entre la tasa nominal y la tasa efectiva.

***Ejercicio 4: Aplicación del método del pasivo (basado en el estado de resultados)***

Partiremos de la base de los datos del ejercicio 1. El papel de trabajo que llega al resultado fiscal, partiendo del resultado contable es el siguiente:

Resultado	contable
1.000	
Ajustes para llegar al resultado impositivo	
+ Gastos no deducibles (gastos de representación en exceso)	
+50	
- Ingreso exento	
-30	
- Resultado por tenencia de Bienes de cambio	
-150	
+ Honorarios a directores que exceden el tope	
+100	
+ Honorarios de directores que no se asignaron antes del vencimiento de la declaración jurada	+250

Resultado	fiscal
1220	
Impuesto determinado (Tasa impositiva = 35%)	
427	

La tasa efectiva que se ha calculado en el ejercicio 3 es del 39.20% en función del efecto del impuesto (392) en relación con el resultado contable antes de impuesto (1.000).

Supuesto: es la primera vez que se aplica el método y en el ejercicio anterior no hubo diferencias temporales.

Resolución para el primer año:

El balance de saldos para este año es:

Caja	10.000
------	--------

Dividendos a cobrar	30
Dividendos ganados	-30
Mercaderías	2.000
Resultado por tenencia	-200
Costo de ventas	8.050
Ventas	-9.270
Honorarios directores	350
Honorarios directores a pagar	-350
Movilidad y viáticos	100
Proveedores mov. y viáticos	-40
Capital	-10000
Proveedores mercaderías	-640

**Primer paso:** clasificación de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal entre temporarias y permanentes.

Concepto	importe	DT/DP	AID/PID
+Gastos no deducibles	+50	DP	-
-Ingreso exento	-30	DP	-
-Resultado por tenencia	-150	DT	PID 52.50
+Gastos no deducibles	+100	DP	-
+Honorarios a directores no asig.	+250	DT	AID 87.50
antes vto. DDJJ			

**Segundo paso:** registración de la reversión de las diferencias temporales y de la generación de nuevas diferencias temporales.

Cuentas	debe	haber
habe		
Por reversión de diferencias temporales		
No corresponde ningún asiento por la inexistencia de diferencias Temp. Al inicio		
Por aparición de nuevas diferencias temporales		
Activo por impuesto diferido	87	
Pasivo por impuesto diferido		52.50
Impuesto a las ganancias		35.00

**Tercer paso:** contabilización del impuesto determinado

Impuesto a las ganancias	427	
Impuesto a las ganancias a pagar		427

**Cuarto paso:** comprobaciones.

Una primera comprobación es que el cargo en el estado de resultados coincida con la tasa efectiva que hemos determinado en forma directa. El cargo por impuesto de 392 (427-35) y coincide con los 392 determinados como tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación entre la tasa efectiva y la tasa nominal. En este ejercicio solo tenemos las diferencias permanentes como ajustes de la conciliación:

Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)	392	39.20%
Impuesto teórico (tasa nominal)	350	35%
Resultado contable antes de impuesto	1.000	
Tasa nominal	35%	
Diferencia	42	4.20%

Explicación de las diferencias

Gastos no deducibles			
-Gastos varios	50		
-Honorarios que superan tope	100	+52.50	+5.25%
Ingresos exentos	-30	-10.50	-1.05%
Total causas		+42.00	+4.20%

Resolución para el segundo año:

Durante el ejercicio se produjeron hechos económicos que generaron los siguientes saldos:

El balance de saldos para este año es:

<i>Cuenta</i>	<i>saldo</i>
Caja	10.813
Dividendos a cobrar	40
Dividendos ganados	-40
Mercaderías	1.100
Resultado por tenencias bs de co.	-350
Costo de ventas	9.250
Ventas	-11.000
Honorarios directores	400
Hon. directores a pagar	-400
Movilidad y viáticos	900
Proveedores mercaderías	-140

Capital	-10.000
Resultados no asignados	-608
Activo por impuesto diferido	87.50
Pasivo por impuesto diferido	52.50

El papel de trabajo para obtener los resultados fiscales es el siguiente:

Resultado contable	840
Ajustes para llegar al resultado impositivo	
+Gastos no deducibles	+800
-Ingreso exento	-40
-Resultado por tenencia de bs de co.	-300
+Gastos no deducibles	+190
+Hon. directores no asig. antes vto. DDJJ	+210
+reversión costo de ventas (rtdo. tenencia año anterior)	+120
-Hon. directores atribuidos en el ejercicios (corresp. al ej. ant.)	-250
Resultado fiscal	1570
Impuesto determinado	549.50

**Primer paso:** clasificación de las diferencias en temporales y permanentes:

Concepto	importe	DT/DP	AID/PID
+Gastos no deducibles	+800	DP	-
-Ingreso exento	-40	DP	-
-Resultado por tenencia	-300	DT	PID 105

Contabilización del impuesto a las ganancias- Método del Impuesto Diferido

Florencia Sasso

Octubre de 2009

+Gastos no deducibles	+190	DP	-
+Honorarios a directores no asig.	+210	DT	AID 73.50
antes vto. DDJJ			
+reversión costo de ventas (r x t año anterior)	+120	DT	-PID42.00
-Honorarios a directores atrib. en ej. (del año anterior)	-250	DT	-AID87.50

**Segundo paso:** registración de la reversión de las diferencias temporales y de la generación de nuevas diferencias temporales.

<i>Cuentas</i>	<i>debe</i>	<i>haber</i>
Por reversión de diferencias temporales	45.50	
Pasivo por impuesto diferido	42.00	
Activo por impuesto diferido		87.50
Por aparición de nuevas diferencia temporales		
Impuesto a las ganancias	31.50	
Activo por impuesto diferido	73.50	
Pasivo por impuesto diferido		105

**Tercer paso:** contabilización del impuesto determinado

Impuesto a las ganancias	549.50	
Impuesto a las ganancias a pagar		549.50

**Cuarto paso:** comprobaciones

Una primera comprobación es demostrar que el cargo por impuesto en el estado de resultados coincida con la tasa efectiva:

Concepto	Importe	efecto impositivo	Observaciones
Ganancia contable	840		
Tributan tasa cero	40	0.00	
Tributan tasa normal	800	280	de los 840 pagan impuestos la totalidad menos 40 exentos
Sobretasa cobrada			
por la autoridad fiscal	990	346.50	Gastos que la autoridad fiscal no acepta deducir pese a integrar la renta
Total		626.50	
Tasa efectiva (IG/RAI)		74.58%	

El cargo en impuesto a las ganancias es de 626.50 (549.50+45.50+31.50) y coincide con los 626.50 determinados como tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación entre la tasa efectiva y la nominal. En el caso que estamos analizando sólo tenemos diferencias permanentes:

Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)	626.50	74.58%
Impuesto teórico (tasa nominal)	294	35%
Resultado contable antes de impuesto	840	
Tasa nominal	35%	

Diferencia	332.50	39.58%
------------	--------	--------

#### Explicación de las diferencias

##### Gastos no deducibles

-Gastos varios		800	
-Honorarios que superan tope	190	+346.50	+41.25%
Ingresos exentos	-40	-14.00	-1.67%
Total causas	+332.50		+39.58%

#### Método del pasivo, basado en el balance

Este método aplica los siguientes pasos:

- a. Contabiliza el impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración jurada impositiva)
- b. Realiza una comparación entre los activos y pasivos en función de la información contable y los mismos medidos según las normas que definen el criterio impositivo, es decir, la base fiscal. La base fiscal de un activo o pasivo se determina por medio de reglas descriptas en la NIC 12. En la norma argentina no existen estas reglas, sólo una definición general en la sección 5.19.6.3.1 de la RT 17: <<sus bases impositivas, que son los importes con que esos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas de la ley del impuesto a las ganancias>>. Sin embargo, como las normas del IASB<sup>15</sup> han sido incluidas como normas de aplicación supletoria en las normas contables argentinas ante la inexistencia de reglas expuestas en estas normas, deben utilizarse las reglas de la NIC 12.
- c. Efectuando esta comparación se determinan las diferencias temporarias. Al desaparecer la diferencia temporaria, es decir, al producirse la reversión, existen dos alternativas: que se genere un mayor resultado fiscal que el contable, en cuyo caso estaremos frente a una diferencia temporaria gravable;

---

<sup>15</sup> International Accounting Standards of Board, organismo que estudia, aprueba y propone las IFRS (International Financial Reporting Standards).

o, que se genere un menor resultado fiscal que el contable, en cuyo caso estaríamos frente a una diferencia temporaria deducible. Si es una diferencia temporaria gravable, genera un pasivo por impuesto diferido, si es una diferencia temporaria deducible, genera un activo por impuesto diferido. En ningún momento este método determina las denominadas diferencias permanentes el método del pasivo basado en estado de resultados.

d. Verificación que las diferencias temporarias detectadas no constituyen una de las tres excepciones al reconocimiento de AID o PID.

e. Registros contables para llevar los saldos del inicio del ejercicio a los nuevos saldos, pues las diferencias temporarias son las acumuladas en la vida del ente. Es decir, el pasivo por impuesto diferido comprende la diferencia entre el saldo determinado del PID al cierre del ejercicio y el saldo al inicio. Por su parte, el activo por impuesto diferido comprende la diferencia entre el saldo determinado de AID al cierre del ejercicio y el saldo al inicio. Finalmente, el impuesto a las ganancias, resulta como una contrapartida de estas variaciones entre los saldos de AID y PID y se imputa al resultado del ejercicio.

f. Se determinan los ingresos exentos o gastos no deducibles (conceptos que afectan a la tasa efectiva del ejercicio) para considerarlos como uno de los componentes de las partidas conciliatorias entre el impuesto a las ganancias cargado a resultados del ejercicio y el impuesto a las ganancias teórico (resultado contable antes de impuesto por la tasa nominal).

### ***Ejercicio 5: Aplicación del método del pasivo (basado en el balance)***

A modo de ejemplificar el tema, repetiremos el ejercicio 4 pero con la aplicación de éste método.

El balance de saldos para este año es:

Caja	10.000
Dividendos a cobrar	30

Dividendos ganados	-30
Mercaderías	2.000
Resultado por tenencia	-200
Costo de ventas	8.050
Ventas	-9.270
Honorarios directores	350
Honorarios directores a pagar	-350
Movilidad y viáticos	100
Proveedores mov. y viáticos	-40
Capital	-10000
Proveedores mercaderías	-640

**Primer paso:** determinación de los valores contables y fiscales de los activos y pasivos. Comparación. Determinación de las diferencias temporarias. Saldos al cierre de los AID y PID.

Cuenta	V. Contable	V. Fiscal	Diferencia	AID/PID
Caja	10.000	10.000	0	
Dividen cobrar	30	30	0	
Mercaderías	2.000	1.850	150	PID 52.50
Hon direc pag	-350	-100	250	AID 87.50
Proveedores (mov. y viáticos)	-40	-40	0	
Proveedores mercaderías	-640	-640	0	

Asignación del valor fiscal

Este es el punto central de este método. Para su obtención deben aplicarse las normas de la NIC 12, en sus párrafos 7 y siguientes.

- a) Dividendos a cobrar. Para este rubro se aplica la regla que establece que si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro no tributan, el valor fiscal es el valor contable. Al cobrar los dividendos no impactan la liquidación del impuesto porque son ingresos que no tributan el impuesto. Por lo tanto, su valor fiscal es 30.
- b) Mercaderías. Para este rubro la regla pertinente indica que si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro tributan, el valor fiscal es el que se puede deducir de esos beneficios económicos. Al vender los bienes de cambio se considera ingreso de la venta en la liquidación impositiva y se deduce el valor de costo, que, según la legislación vigente, ley 20.628, es el precio de la última compra (art. 52). Por ello su valor fiscal es el valor contable menos el resultado por tenencia de las existencias finales (información que se obtiene del asiento de valuación de existencias a valores de reposición; en el caso abajo análisis es de 150). Por ende, el valor fiscal es 1850 (2000-150).
- c) Honorarios de directores a pagar. Para este pasivo se aplica la regla de asignar el valor contable menos cualquier importe que por este concepto sea deducible en futuras determinaciones del resultado fiscal. Lo que se podrá deducir en ejercicios futuros son los honorarios que están dentro del tope (250). Valor fiscal =  $350 - 250 = 100$ .
- d) Proveedores por movilidad y viáticos. Se aplica la misma regla que el caso anterior. Por lo tanto : valor fiscal  $40 - 0 = 40$ .
- e) Proveedores de mercaderías. Aplicando la misma regla resulta que no se podrá deducir ningún importe respecto de este concepto en las futuras determinaciones de resultados fiscales. Valor fiscal =  $640 - 0 = 640$ .

**Segundo paso:** registración de los nuevos saldos de AID y PID.

Los asientos son:

Activo por impuesto diferido	87.50	
		Pasivo por impuesto diferido
		52.50

Impuesto a las ganancias	35.00
--------------------------	-------

**Tercer paso:** contabilización del impuesto determinado

Impuesto a las ganancias	427
Impuesto a las ganancias a pagar	427

**Cuarto paso:** comprobaciones. Se observa que los valores obtenidos coinciden con el método explicado anteriormente basado en el estado de resultados. La segunda comprobación es la conciliación de las tasas:

Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)	392	39.20%	
Impuesto teórico (tasa nominal)			
Resultado contable antes de impuesto	1000		
Tasa nominal	35%	350	35%
Diferencia	42	4.20%	

## Explicación de las diferencias

## Gastos no deducibles

## -Gastos varios

-Honorarios que superan tope	50100	+52.50	+5.25%
Ingresos exentos	-30	-10.50	-1.05%
Total causas		+42.00	+4.20%

Resolución para el segundo año:

Durante el ejercicio se produjeron hechos económicos que generaron los siguientes saldos:

El balance de saldos para este año es:

<i>Cuenta</i>	<i>saldo</i>
Caja	10.813
Dividendos a cobrar	40
Dividendos ganados	-40
Mercaderías	1.100
Resultado por tenencias bs de co.	-350
Costo de ventas	9.250
Ventas	-11.000
Honorarios directores	400
Hon directores a pagar	-400
Movilidad y viáticos	900
Proveedores mercaderías	-140
Capital	-10.000
Resultados no asignados	-608
Activo por impuesto diferido	87.50
Pasivo por impuesto diferido	-52.50

**Primer paso:** determinación de los valores contables y fiscales de activos y pasivos. Comparación. Determinación de las diferencias temporarias. Saldo al cierre de los AID y PID.

Cuenta	V. Contable	V. Fiscal	Diferencia	AID/PID
--------	-------------	-----------	------------	---------

Caja	10.813	10.813	0	
Dividendos a cobrar	40	40	0	
Mercaderías	1.100	770	330	PID 115.50
Hon directores a pagar	-400	-190	210	AID 73.50
Proveedores mercaderías		-140	-140	0

### Asignación del valor fiscal

Para su obtención deben aplicarse las normas de la NIC 12, en sus párrafos 7 y siguientes.

- a. Dividendos a cobrar. Para este rubro se aplica la regla que establece que si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro no tributan, el valor fiscal es el valor contable. Al cobrar los dividendos no impactan la liquidación del impuesto porque son ingresos que no tributan el impuesto. Por lo tanto, su valor fiscal es 40.
- b. Mercaderías. Para este rubro la regla pertinente indica que si los ingresos de fondos que el activo genere en el futuro tributan, el valor fiscal es el que se puede deducir de esos beneficios económicos. Al vender los bienes de cambio se considera ingreso de la venta en la liquidación impositiva y se deduce al valor establecido por la ley de impuesto a las ganancias, ley 20.628. Por ello, su valor fiscal es el precio de la última compra, menos el resultado por tenencia de las existencias finales (conformadas por saldos de este año y del anterior). Por ende, el valor fiscal es 770 (1100-330); (150-120+300=330).
- c. Honorarios de directores a pagar. Para este pasivo se aplica la regla de asignar el valor contable menos cualquier importe que por este concepto sea deducible en futuras determinaciones del resultado fiscal. Lo que se podrá deducir en ejercicios futuros son los honorarios que están dentro del tope (210). Valor fiscal = 400-210=190.

d. Proveedores de mercaderías. Aplicando la misma regla resulta que no se podrá deducir ningún importe respecto de este concepto en las futuras determinaciones de resultados fiscales. Valor fiscal =  $140-0=140$ .

**Segundo paso:** registración de los nuevos saldos de AID y PID. (Saldos acumulados):

Cuentas	debe	haber
Activo por impuesto diferido (73.50-87.50)		14.00
Pasivo por impuesto diferido (115.50-52.50)		63
Impuesto a las ganancias	77	

**Tercer paso:** contabilización del impuesto determinado

Impuesto a las ganancias	549.50	
Impuesto a las ganancias a pagar		549.50

**Cuarto paso:** comprobaciones

Se observa que los valores determinados coinciden con el método del pasivo basado en resultados y con la tasa efectiva.

La segunda comprobación es la conciliación de tasas:

Impuesto en el estado de resultados (tasa efectiva)		626.50
74.58%		
Impuesto teórico (tasa nominal)	294	35%
Resultado contable antes de impuesto	840	

Tasa nominal		35%	
Diferencia		332.50	39.58%
Explicación de las diferencias			
Gastos no deducibles			
-Gastos varios		800	
-Honorarios que superan tope	190	+346.50	+41.25%
Ingresos exentos	-40	-14.00	-1.67%
Total causas	+332.50		+39.58%

## CONCLUSIONES

En función del análisis práctico, con datos simples que hemos realizado, se concluye:

- El nuevo método logra los mismos resultados que el método anterior.
- Podemos anticipar que esto se cumple solo cuando no hay diferencias entre los valores contables y fiscales de los activos y pasivo que se hubieran contabilizado en cuentas que no son de resultados (resultados diferidos o reexpresión integral de activos fijos).
- El nuevo método es más simple en su procedimiento: no es necesario llevar una historia de las diferencias temporales que subsisten de años anteriores.
- El nuevo método facilita no cometer errores en su cálculo, o si se cometieran se corrigen en el año siguiente, en razón de que no se llevan arrastres de años anteriores, sino que se calcula en cada cierre de ejercicio.

e. En el nuevo método no hay diferencias permanentes que sí aparecen en el otro al compara los resultados.

*Diferencias entre ambos métodos del pasivo.* La NIC 12 explica las diferencias conceptuales entre ambos métodos del pasivo, por lo que tomaremos sus explicaciones.

1. la NIC 12 original exigía a los entes la aplicación del método del diferimiento o el método del pasivo basado en el estado de resultados. La nueva NIC 12 prohíbe exige la aplicación del método del pasivo basado en el balance.

2. El método del pasivo basado en el estado de Resultados, se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos, mientras que el basado en el balance contempla las diferencias temporarias surgidas de los activos y pasivos.

3. Las diferencias temporales en el estado de Resultados son diferencias entre la ganancia fiscal y la contable, que se originan en un periodo y se revierten en otro posterior.

4. las diferencias temporarias en el balance son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo, y su importe contable.

5. La base fiscal de un activo o pasivo es el valor atribuido para efectos fiscales.

6. Todas las diferencias temporales son también temporarias.

7. Las diferencias temporarias también se generan en otras circunstancias (que no generan diferencias temporales), pero que la NIC 12 original les daba el tratamiento como si fueran temporales: a) subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido todas sus ganancias a la controlante o inversionistas; b) activos que se revalúen contablemente, sin hacer un ajuste similar a efecto fiscales y c) el costo De una combinación de negocios, que se distribuye entre los valores corrientes de activos y pasivos identificables adquiridos sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales.

8. Existen diferencias temporarias que no eran diferencias temporales en el antiguo: a) los activos y pasivos no monetarios de un ente que se miden en su moneda funcional, mientras que la ganancia o pérdida fiscal y, por lo tanto, la

base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios, se determina en una moneda diferente (generalmente la moneda local), b) los activos y pasivos no monetarios que se reexpresen siguiendo la NIC 29 y, c) e importe en libros de un activo o pasivo que se difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su base fiscal.

9. Como una excepción la nueva NIC 12 prohíbe el reconocimiento de AID y PID que surgen de activos y pasivos cuyos valores en libros difieren, en el momento del reconocimiento inicial, de su base fiscal original.

<b>Tema</b>	<b>Método del pasivo Estado de Resultados</b>	<b>Método del pasivo Balance</b>
Diferencias que se obtienen	Temporales	Temporarias
Concepto de las diferencias	Diferencias entre los estados de resultados que se reversan en el tiempo	Diferencias entre el valor contable y el valor fiscal de activos y pasivos que se reversan en el futuro
Relación entre ambas diferencias	Todas las diferencias temporales son diferencias temporarias	No todas las diferencias temporarias son diferencias temporales
Subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos que no hayan distribuido sus ganancias a la controlante o inversionista	No es diferencia temporal pero el método les da el mismo tratamiento	Es diferencia temporaria si hay diferencias entre la base fiscal y el valor contable
Activos y pasivos que se revalúen contablemente sin un ajuste similar a efectos fiscales	No es diferencia temporal pero el método les da el mismo tratamiento	Es diferencia temporaria
El costo de una	No es diferencia	Es diferencia

<p>combinación de negocios que se distribuye entre los valores corrientes de los activos y pasivos identificables adquiridos, sin hacer un ajuste equivalente a efectos fiscales</p>	<p>temporal pero el método les da el mismo tratamiento</p>	<p>temporaria</p>
--	--	-------------------

## **NORMAS CONTABLES PROFESIONALES**

Como mencionamos oportunamente, el método del pasivo basado en el balance es el criterio adoptado por la normativa contable. Particularmente en nuestro país, entre las modificaciones que introdujeron las Resoluciones Técnicas 16 a 19 en el año 2000, se encuentra la adopción del método del impuesto diferido basado en el estado de Situación patrimonial. El mismo había sido ya establecido por las normas internacionales de contabilidad en su NIC 12 y por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Estados Unidos.

Podemos entonces afirmar que entre la normativa contable argentina y la internacional no existen diferencias de fondo, debido a que la resolución Técnica 17 tomó como fuente a la NIC 12. Lo que sí destacamos, y constituye quizás una de las motivaciones del presente trabajo, es el excesivo criterio de síntesis de nuestra normativa que conlleva a problemas de interpretación y aplicación entre los profesionales.

A partir del año 2006, las normativas internacionales de contabilidad son de aplicación supletoria a las argentinas y, en consecuencia, cuando se produzcan dificultades de aplicación de la Resolución Técnica 17, debe recurrirse a la NIC 12.

### **Normativa argentina**

Anteriormente a la reforma que impuso la obligatoriedad de la aplicación del método del diferido basado en el balance, la Resolución Técnica 10 permitía pero no exigía la aplicación del método del impuesto diferido basado en el Estado de Resultados.

La normativa argentina trata el tema del impuesto a las ganancias en las distintas normas, razón por la cual realizamos la exposición del tema por separado, en función de estas normas.

Resolución Técnica 16. El Marco conceptual de las Normas Contables profesionales, en el punto 4.2.3 sobre el impuesto a las ganancias considera a este impuesto como un elemento independiente (es decir, no como gasto o pérdida) por

cuanto señala que el mismo afecta a resultados netos, de modo que depende de los flujos de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas.

Resolución Técnica 17. Hasta la emisión de la Resolución Técnica 17, el ente podía elegir el criterio de contabilización del impuesto que le resultara más adecuado, pero mediante la nueva normativa se impone la obligatoriedad del método de diferido, particularmente el enfoque del pasivo basado en el Estado de Situación Patrimonial.

La obligatoriedad en la aplicación del método está subordinada, e primer lugar, a la jurisdicción en la cual se encuentra el ente y, de acuerdo a esta, dependerá según el tamaño del mismo.

En la jurisdicción del Consejo profesional de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, este método es obligatorio para todos los entes desde los ejercicios iniciados a partir de julio de 2002. Sin embargo, en lo que respecta al interior del país esta obligación fue diferida a través de distintas resoluciones de la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Con la Resolución 324/2005 se estableció la finalización de estos plazos, debiendo aplicarse el procedimiento a partir de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2006, mientras que los entes pequeños tendrían esta obligación a partir de los ejercicios iniciados desde el 1 de enero de 2008. Cabe aclarar que no todos los Consejos Profesionales del interior del país han tomado la misma fecha propuesta por la Federación en la mencionada resolución.

El cuerpo normativo en cuestión propone el tratamiento contable del impuesto a las ganancias en diferentes secciones.

Diferenciación de jurisdicciones. La sección 5.19.6.1 establece que las normas relacionadas con el reconocimiento del impuesto a las ganancias deben aplicarse separadamente por cada jurisdicción en la cual debe liquidarse y pagarse el impuesto. Esto implica que, existiendo más de una jurisdicción el método no puede aplicarse como si fuera un único ente tributario y mezclar todas las posiciones entre sí.

Impuestos determinados y saldos a favor. La sección 5.19.6.2 hace referencia al reconocimiento del impuesto determinado, definiendo que el impuesto que surge de la declaración jurada genera la deuda correspondiente. Si existen pagos a cuenta (anticipos, retenciones, percepciones, etc.), los mismos reducen la deuda, debiendo

exponerse los saldos netos como otros pasivos. En aquellos casos en que los pagos a cuenta sean mayores que la deuda, el saldo neto se expone en el activo como otros créditos. De estar un saldo a favor sujeto a alguna contingencia, la misma deberá ser reconocida como negativa, si es altamente probable y cuantificable (es decir, teniendo en cuenta las pautas para el reconocimiento de contingencias).

A continuación desarrollamos los criterios de medición de estos créditos y deudas que surgen de la declaración jurada impositiva. Aclaramos que la medición inicial es igual a la del cierre, ya que estos saldos se contabilizan como una de las registraciones del cierre de ejercicio.

Medición del impuesto a pagar. Las deudas por impuesto a las ganancias se miden de acuerdo al destino más probable, que generalmente resulta pagarlo a su vencimiento. En este caso la medición se realiza por el valor actual descontado de la mejor estimación disponible de la suma a pagar, usando una tasa de descuento que refleje las evaluaciones del mercado sobre el valor del tiempo del dinero y los riesgos específicos del pasivo. Consideramos que el valor descontado, no es otra cosa, que el valor actual a la fecha del cierre de ejercicio del importe a pagar en concepto de impuesto a las ganancias.

Medición de los saldos a favor. Los saldos a favor del impuesto a las ganancias deben medirse de acuerdo al valor actual de los flujos de fondos que se recibirá o evitará (ingreso o ahorro de salidas de fondos). Corresponde realizar una estimación de cuál será el destino más probable de este activo, pudiendo ser una solicitud de devolución o la utilización contra el pago de otras obligaciones fiscales. Se utiliza el mismo esquema desarrollado para las deudas.

Impuesto del periodo. En el punto 5.19.6.4 se aclara la conformación del cargo a resultados del periodo en concepto de impuesto a las ganancias, indicando que se imputarán a resultados del periodo el impuesto determinado para el mismo, como Así también las variaciones de los saldos de las cuentas de impuestos diferidos (que no hayan sido originadas por combinaciones de negocios y escisiones). Por lo tanto, van contra el resultado las variaciones en estas cuentas que obedezcan, por ejemplo, a cambios en la tasa impositiva, a desvalorizaciones, etc.

Reconocimiento de impuestos diferidos: Normas generales. A continuación reproducimos el cuadro que expone Paula Bulnes en “Impuesto Diferido” de Aplicación tributaria, pág. 67.

RESOLUCION TECNICA 17

DIFERENCIAS TEMPORARIAS: - Medición contable y bases impositivas

QUEBRANTOS IMPOSITIVOS: AID

impositivamente	EXCEPCIONES: valor llave no deducible
Reconocimiento inicial de un activo o pasivo cuando no es combinación de negocios y no afecte el resultado contable ni el impositivo	

ACTIVO CONTABLE > ACTIVO IMPOSITIVO	PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO CONTABLE < PASIVO IMPOSITIVO	

ACTIVO CONTABLE < ACTIVO IMPOSITIVO	ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO
PASIVO CONTABLE > PASIVO IMPOSITIVO	

Tratamiento contable de las diferencias temporarias. La sección 5.19.6.3.1 alude a los impuestos diferidos, estableciendo que se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos cuando existan diferencias temporarias entre:

- las mediciones contables de activos y pasivos, y

- sus bases impositivas, es decir, los importes resultantes si para su medición se aplicasen las normas impositivas.

Este criterio admite dos excepciones. Es decir, no se reconocerán activos ni pasivos por impuestos diferidos cuando las diferencias temporarias tengan que ver con un valor llave no deducible impositivamente o el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que, a la fecha de la misma, no afecta el resultado contable ni el impositivo, y no es una combinación de negocios.

Por hecho de conocer en un periodo que una diferencia temporaria deducible o imponible se abonará (con alta probabilidad) un menor o un mayor impuesto en el futuro, debe reconocerse un activo o un pasivo por impuesto diferido. Según la RT 17, las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados, y de activos, cuando lo disminuya., sin perjuicio de las compensaciones de importes que sean pertinentes.

Dada la naturaleza contingente de estas partidas (dependen de que al producirse reversiones futuras de las diferencias que les dieron origen den lugar a aumentos o disminuciones en el impuesto), su tratamiento debería basarse en las consideraciones propias de las contingencias, lo cual trae aparejado un análisis conjunto de su grado de probabilidad de ocurrencia y de las posibilidades de su cuantificación objetiva.

Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos a partir de las diferencias temporarias. De lo comentado en el apartado precedente se concluye que toda diferencia entre el valor contable y el valor fiscal es una diferencia temporaria, pero no toda diferencia temporaria genera el reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido.

En lo que respecta a la **primera excepción**, el de la llave del negocio, los ingresos generados por la misma no tienen deducción alguna, es decir, no son deducibles sus amortizaciones impositivamente. Esta situación genera una diferencia temporaria y aquí la resolución técnica plantea la excepción y sostiene que no debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido. Citando a Juan José Gil, el fundamento de esta excepción sería <<evitar una multiplicidad de cálculos que traería aparejado el reconocimiento de la diferencia temporaria.>> . Esto se demuestra mediante el siguiente ejemplo:

Suponiendo que se produce una combinación de negocios con los siguientes datos:

- Costo (valor pagado): \$10.000
- Valor corriente de los activos y pasivos adquiridos: \$9.000
- Llave de negocio adquirida: \$1.000
- Si se reconociera el pasivo por impuesto diferido existiría un pasivo por \$350 (1.000x35%) dentro de los activos y pasivos adquiridos, por lo que la registración a efectuar sería:

Acciones (9000-350)	8.650	
Llave (10.000-8650)	1.350	
A caja		10.000

La llave actualmente es de \$1350 (antes era de \$1.000) y genera un aumento de la diferencia temporaria en \$350. El pasivo por impuesto diferido sería de \$ 472.50 (1350x 35%) y no \$350. La nueva llave tendría un valor de \$1472.50, el nuevo pasivo por impuesto diferido sería de \$515.38 (1472.50x 35%) y ,así sucesivamente.

La **segunda excepción** referida al reconocimiento de un impuesto diferido establecida por la Resolución Técnica 17 plantea el caso de un reconocimiento inicial de un activo o un pasivo que no proviene de una combinación de negocios y que no afectó el resultado contable ni impositivo al momento de la transacción. La causa que justifica esta excepción se encuentra en evitar que aparezca el cargo por impuesto a las ganancias cuando no existen resultados contables ni fiscales. Se puede distinguir el caso de la compra de un bien que por determinadas razones se contabiliza por un importe, pero la base que se admite fiscalmente es distinta. Esto sucede cuando se reciben subvenciones gubernamentales vinculadas con la adquisición del activo. Al modificarse el valor contable en libros por deducir de costo original la subvención

recibida, se produce una diferencia entre el valor contable y el fiscal sobre el que se admitirán deducciones impositivas, que persistirá toda la vida del bien lo cual hace que su efecto fiscal sea nulo.

Otra posible situación sería la adquisición de un activo que se amortiza contablemente, pero que las normas impositivas no admiten el cómputo de amortizaciones sobre él, ni los resultados en caso de su venta.

Tratamiento contable de los quebrantos fiscales y los créditos fiscales no utilizados. Un quebranto impositivo aparece cuando en la determinación del resultado impositivo las deducciones y desgravaciones superan la renta bruta, en virtud de ello no existe impuesto a pagar. La ley de Impuesto a las Ganancias argentina establece que, cuando en un año se sufriera una pérdida podrá deducirse de las ganancias gravadas por los próximos 5 años inmediatos siguientes.

Con respecto a los créditos fiscales cabe hacer una aclaración acerca de su origen. En nuestro país existe el impuesto a la ganancia mínima presunta que se determina sobre la base de los activos, valuados de acuerdo a la ley. El impuesto a las ganancias determinado puede computarse como pago a cuenta del impuesto a la ganancia mínima presunta. En el caso de que el impuesto a las ganancias resultara insuficiente, deberá ingresarse el pago en concepto de ganancia mínima presunta. Este pago podrá utilizarse como pago a cuenta de impuesto a las ganancias a pagar (siempre que este sea superior al impuesto a la ganancia mínima presunta que debiera ingresar). El tratamiento contable de este pago es reconocer un activo como crédito fiscal no utilizado susceptible de deducción de ganancias fiscales futuras, si se dan determinadas condiciones, hasta un plazo de 10 ejercicios.

La resolución técnica 17 establece que cuando existan quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados, susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras se deberá reconocer un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que esa deducción sea probable. A los efectos de evaluar esta probabilidad, las normas contables establecen que debe considerarse:

- 1) Si los quebrantos impositivos han sido originados en causas identificables cuya repetición es improbable;

- 2) Las disposiciones legales que fijen un límite temporal para la utilización de esos quebrantos o créditos;
- 3) La probabilidad de que el ente genere ganancias fiscales futuras, suficientes como para cargar contra ellas las pérdidas no utilizadas.

En cuanto a la registración, en primer lugar se realiza la evaluación de la recuperabilidad de los quebrantos fiscales y los créditos no utilizados. Si de la evaluación surge que no son recuperables, entonces, no se registran y su exposición se limita en una nota exigida por la RT 9, en el inciso c), sección C 7, del capítulo VI, mostrando el importe no contabilizado como activo por impuesto diferido y las fechas hasta las cuales puede ser utilizado. Contrariamente, si de la evaluación resulta que son recuperables, se procede al reconocimiento contable de los mismos. De conformidad con lo afirmado por Flavio Mantovan, el efecto fiscal de un quebranto es un menor impuesto en ejercicios futuros y, por lo tanto, la cuenta contable correspondiente debe identificarlo como el derecho a reducir el quebranto en las declaraciones juradas futuras. Por ejemplo Crédito Fiscal por Quebranto. Como contrapartida, debe haber una cuenta de resultado positivo (como Quebranto Impositivo) cuyo valor es el producto de aplicar la tasa del impuesto sobre el quebranto. La cuenta Crédito Fiscal por Quebranto es un caso especial de Crédito por Impuesto Diferido, y es una diferencia transitoria y, por consiguiente, un activo contingente por cuanto su cómputo está sujeto a la condición de poder deducir el quebranto en el futuro.

De reconocerse activos por impuesto diferidos en el caso de quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción futura, su medición debe realizarse con los mismos criterios utilizados para los impuestos diferidos generados por diferencias temporarias en cuanto se espere que la tasa aplicar esté vigente al momento de su reversión, con especial atención a las normas legales sancionadas a la fecha a la que se refieren los estados contables.

La norma aclara, además, que de existir la posibilidad de imputación retroactiva de quebrantos los mismos dejan de ser contingentes para convertirse en créditos ciertos, debiendo reconocerse como activos. Esta situación, que contempla que el beneficio derivado de una pérdida fiscal pueda aplicarse en forma retrospectiva para recuperar el impuesto pagado no se encuentra vigente en la legislación impositiva de

nuestro país. Sin embargo, está prevista en el último párrafo del punto 5.19.6.3.1 de la Resolución Técnica 17. Respecto de la naturaleza del activo a reconocer, no se trataría de una contingencia dado que su concreción no dependen de un evento futuro probable como ocurre con el Crédito Fiscal por Quebranto, sino que en este caso por haber existido utilidades en ejercicios anteriores a las que se puede imputar, el requisito para la absorción del quebranto se haya cumplido al momento de nacer el activo.

A continuación presentamos distintos supuestos de quebrantos.

### 1) Caso 1: método tradicional vs. método del pasivo

Al desarrollar el método tradicional mencionamos que el mismo no daba ninguna trascendencia a los quebrantos fiscales.

Año 3	Año 4	Año 1	Año 2
	Resultado contable antes de impuesto	(2000)	200
800	1.800		
	Resultado fiscal	(2000)	200
800	1.800		
	Utilización del quebranto		(200)
(800)	(1000)		
	Resultado imponible	0	0
0	800		
	Impuesto a las ganancias	0	0
0	280		
	$\$800 \cdot 0.35 = 280$		

Estado de Resultados de acuerdo al Método Tradicional

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Resultado contable ant impuesto (2000)		200	800	1.800
Impuesto a las ganancias	0	0	0	280
Resultado del ejercicio		200	800	1.520

En contraposición a este enfoque, el método del pasivo establece el reconocimiento de un activo por impuesto diferido cuando existen quebrantos fiscales, y su reversión cuando el mismo es utilizado contra ganancias fiscales.

Por lo tanto el esquema de asientos para cada uno de los años sería:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Activo por impuesto diferido	700	(70)	(280)	(350)
Impuesto a las Ganancias	(700)	(70)	(280)	630
Impuesto a pagar	0	0	0	(280)

Estado de Resultados de acuerdo al Método del Pasivo basado en el Balance:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4
Resultado contable animpuestro (2000)		200	800	1.800
Impuesto a las ganancias	700	(70)	(280)	(630)
Resultado del ejercicio	(1400)	130	520	1170

La consideración de los quebrantos fiscales como un crédito por impuesto diferido logra que la tasa efectiva represente un 35%.

## 2) Caso 2: Coexistencia de quebrantos fiscales e impositivos

Datos:

En el año 2006 se producen pérdidas contables e impositivas

En los ejercicios siguientes se obtienen ganancias que permiten la absorción de quebrantos fiscales.

Tasa del impuesto 35%

No existen diferencias transitorias ni permanentes

	2006	2007
Resultado contable	(20.000)	80.000
Resultado impositivo	(20.000)	80.000
Deducción del quebranto	-	(20.000)
Base imponible fiscal	-	60.000

Registraciones contables:

Año 2006

Crédito Fiscal por quebranto  $(20.000 \times 0.35)$  7.000

A Quebranto impositivo  $(20.000 \times 0.35)$  7.000

Año 2007

Impuesto a las Ganancias (80.000 x 0.35)	28.000
A Crédito Fiscal por quebranto (reversión)	7.000
A impuesto a las ganancias a pagar (60.000 x 0.35)	21.000

La cifra correspondiente a la cuenta Quebranto Impositivo surge (al igual que la cuenta de resultado negativo impuesto a las ganancias) de la multiplicación del resultado contable por la tasa del impuesto.

El importe de Crédito Fiscal por Quebranto surge del cálculo del impuesto a las ganancias de acuerdo a las normas tributarias.

### 3) Caso 3: Ganancia contable con quebranto impositivo

Datos:

Ganancia contable en todos los ejercicios: \$100.000

En el año 2006 se producen pérdidas impositivas por una diferencia transitoria a reversarse en el año 2007

Tasa del impuesto: 35%

	Año 1	Año 2
Resultado contable	100.000	100.000
Diferencias transitorias	(110.000)	110.000
Resultado impositivo	(10.000)	210.000
Deducción del quebranto		(10.000)
Base imponible fiscal		200.000

Registros contables:

Año 2006

Impuesto a las Ganancias (100.000 x 0.35)	35.000
Crédito Fiscal por quebranto	3.500.
A Pasivo por impuse diferido (110.000 x 0.35)	
38.500	

La cuenta Crédito Fiscal por Quebranto representa el efecto fiscal de la pérdida impositiva `parta el año 2006. Y el pasivo por impuesto diferido representa el efecto fiscal de la diferencia transitoria imponible. No aparece la cuenta Quebranto impositivo `porque no hay pérdidas contables y el quebranto fiscal obedece al cómputo de una diferencia transitoria imponible.

Año 2006

Impuesto a las Ganancias (100.000 x 0.35)	35.000
Pasivo por impuesto diferido ( 110.000 x 0.35)	38.500
A Crédito Fiscal por quebranto	3.500
A Impuesto a las ganancias a pagar (200.000* 0.35)	
70.000	

#### 4) Caso 4 Compensación retrospectiva

Datos:

Ganancia contable e impositiva del año 2006: \$100.000

Pérdida contable e impositiva del año 2007: \$30.000

No hay diferencias transitorias ni definitivas

Tasa del impuesto: 35%

Resultado contable	100.000
Impuesto año 2006	35.000

Deducción del quebranto año 2007	(10.500)	
Impuesto remanente año 2006	24.500	

## Registros contables

## Año 2006

Impuesto a las ganancias	35.000	
A Impuesto a las ganancias a pagar		35.000

## Año 2007

Impuesto a las ganancias a pagar	35.000	
A Caja		35.000

La cuenta Crédito por Impuesto Ganancias 2006 representa el crédito que se tiene contra el fisco hasta que éste devuelva el importe. Si bien la compensación es hacia a tras, tal que el Fisco deberá devolver parte del impuesto cobrado por el ejercicio precedente, no corresponde imputar el resultado a dicho ejercicio mediante un Ajuste Resultado Ejercicios Anteriores, dado que el hecho generador del derecho y el menor impuesto se ha generado en el ejercicio 2007.

Reconocimiento de impuestos diferidos: Normas especiales

La sección 5.19.6.3.2 tiene normas especiales respecto del reconocimiento de activos y pasivos diferidos debido que se refiere a diferencias temporarias relacionadas con activos y pasivos en sucursales, sociedades controladas o vinculadas y en negocios conjuntos. Para estos casos establece que:

1) Si la reversión de la diferencia temporaria provocare un aumento de los impuestos determinados, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido, excepto que el inversor pueda controlar los momentos en que tales diferencias se reversarán y sea probable que las diferencias temporarias no se reversen en un futuro previsible.

2) Si la reversión de la diferencia temporaria ocasionare una disminución de los impuestos determinados, se reconocerá un activo por impuesto diferido sólo en la medida que sea probable que la diferencia temporaria se reverse en un futuro previsible y exista una ganancia impositiva suficiente como para absorber la diferencia temporaria.

La norma hace referencia al tratamiento a dar a los impuestos diferidos que surgen de combinaciones de negocios que se instrumentan a través de la compra de acciones.

Como primer paso deben evaluarse las diferencias existentes entre las bases contables e impositivas de dichas inversiones.

Las normas contables establecen la aplicación del Método del Valor Patrimonial Proporcional para la valuación de las tenencias accionarias que otorguen control, control conjunto o influencia significativa , lo cual implica durante la tenencia el reconocimiento de resultados generados por la emisora cuando se devengan, independientemente del momento en se decida la distribución de dividendos. De esta forma la valuación de la tenencia va siguiendo la evolución que se produce en el patrimonio de la emisora.

Las normas impositivas por su parte, suelen establecer la valuación al costo de adquisición y otorgan distintos tratamientos a los dividendos para inversores:

1) En el caso en que los dividendos no estuvieran gravados impositivamente, se produce una diferencia no reversible, por cuanto los resultados reconocidos contablemente nunca lo serían impositivamente. Cabe aclarar que la valuación fiscal de los paquetes accionarios adquiridos debe hacerse a su costo de adquisición y los dividendos que se obtienen, de acuerdo con el Art. 64 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, no computables para la

determinación de la ganancia neta del ejercicio (lo que origina una diferencia definitiva).

2) Si los dividendos estuvieran gravados debe analizarse si se procederá o no a su distribución. De no distribuirse, se produce una diferencia no reversible, pero en el caso de que si se decida su distribución se origina una diferencia reversible, en tanto el reconocimiento contable de los resultados contables por parte de la inversora al generarse en la emisora , daría luego lugar a un reconocimiento impositivo al cobrarse los dividendos.

Por lo tanto, si los ingresos que generan las inversiones permanentes son gravados, su valor fiscal y su valor contable generalmente serán diferentes. Esta diferencias puede ser temporaria deducible (activo por impuesto diferido) o temporaria imponible (pasivo por impuesto diferido). Si es una diferencia temporaria deducible se aplican las normas generales, por lo tanto, si se espera disponer de ganancias futuras para absorber este tipo de diferencias temporarias, se reconocerá como activo por impuesto diferido. Por el contrario, si es una diferencia temporaria imponible, puede aplicarse la excepción de la RT 17 si se dan las dos condiciones conjuntamente .

A continuación ilustramos las distintas situaciones que pudieran darse mediante ejemplos:

Datos:

- la empresa AA compra en el 01/01/2006 el 70% del paquete accionario de la empresa BB en \$7.000. la operación se realiza al contado.
- El patrimonio neto de la empresa BB en ese momento era de \$10.000. El valor corriente de sus activos netos no difería del importe mencionado.
- Al 31/12/2007 la empresa BB tiene un resultado de \$3.000
- El resultado contable de la empresa AA al 31/12/2007 asciende a \$30.000
- Tasa impositiva: 35%

Registros al momento de la adquisición

Inversiones permanentes (10.000 x 0.70)	7.000	
A Caja		7.000

Registros al 31/12/2007 por los resultados de la inversión

Inversiones permanentes (3.000 x 0.70)	2.100	
A resultado inversión permanente		2.100

**Alternativa 1:** impositivamente no se gravan los dividendos y en el ejercicio 2008 se distribuyen los resultados generados en el 2007 y no se generan nuevos resultados en la empresa AA.

Ejercicio 2007

Resultado contable	30.000	35%	10.500
Resultado inversiones permanentes	(2.100)		
Resultado impositivo	27.900	35%	9.765

Registro contable:

Impuesto a las ganancias	9.765	
A Impuesto a las ganancias a pagar		9.765

Ejercicio 2008

Resultado contable	30.000	35%	10.500
Resultado inversiones permanentes			
Resultado impositivo	30.000	35%	10.500

Registración contable:

Impuesto a las ganancias	10.500	
A Impuesto a las ganancias a pagar		10.500

No se considera el pasivo por impuesto diferido ya que no han de generarse con la reversión resultados impositivos para la empresa AA. Al estar exentos, nunca se revertirá la diferencia. Por ello, el efecto impositivo sobre el resultado de la inversión impacta en resultados cuando se reconoce dicho resultado contable.

### Alternativa 2

Impositivamente se gravan los dividendos al ponerse a disposición. La empresa AA tiene control sobre la política de distribución de resultados de la empresa BB y decidirá la distribución total. Esto ocurre en el 2007 en que se distribuye la totalidad de los generados en el 2006 (no se generan nuevos resultados en la emisora).

Ejercicio 2007

Resultado contable	30.000	35%
10.500		

Contabilización del impuesto a las ganancias- Método del Impuesto Diferido

Florencia Sasso

Octubre de 2009

Resultado inversiones permanentes	(2.100)	35%
(735)		
Resultado impositivo	27.900	35%
9.765		

Registración contable:

Impuesto a las ganancias	10.500
A Impuesto a las ganancias a pagar	9.765
A pasivo por impuesto diferido	735

Ejercicio 2008

Resultado contable	30.000	35%	10.500
Resultado inversiones permanentes	2.100	35%	735
Resultado impositivo	32.100	35%	11.235

Registración contable:

Impuesto a las ganancias	10.500
Pasivo por impuesto diferido	735
A Impuesto a las ganancias a pagar	11.235

Como la diferencia se revierte al resultar gravada la distribución de resultados, se considera el pasivo cuando se produce el reconocimiento contable y se le da de baja al producirse el reconocimiento impositivo (que contablemente implica una disminución del valor de la inversión y su igualación con la base impositiva).

#### Medición contable de impuestos diferidos.

La sección 5.19.6.3.3 que alude a la medición contable de activos y pasivos por impuestos diferidos nos remite a la aplicación de las normas contenidas en las secciones 5.15 que se refiere a Otros Pasivos en Moneda y 5.3 Otros Créditos en Moneda.

Sobre este punto cabe resaltar que las normas contables argentinas en relación con este tema han pasado por distintas etapas. En primer lugar, la RT 17 original estableció que estos rubros se medían al valor descontado usando la tasa al momento de la medición. En una segunda etapa la Federación de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas a través de la resolución 282/2003 modificó este criterio y estableció que estos rubros se medían al valor nominal . Esta postura fue la aceptada por la Comisión Nacional de Valores. Por otra parte el Consejo de la Ciudad de Buenos Aires mantuvo el criterio anterior.

Al unificarse las normas técnicas en el interior del país identificamos una tercera etapa que es la plasmada en los puntos 5.15 y 5.3 de la RT 17. Este nuevo texto establece que los entes que realizan oferta pública deben realizar la valuación de activos y pasivos diferidos al valor nominal. Para el resto de los entes se puede optar por este último o el valor descontado. Esta elección se realiza por única vez y no puede ser modificada en ejercicios posteriores.

#### Tasa impositiva aplicable

La normativa establece que la medición contable de los impuestos diferidos se realizará aplicando a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados, la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización., considerando las normas legales existentes a la fecha a la que se refieren los estados contables.

Esta cuestión es sencilla si existe una sola tasa ya que la aplicación de la misma a las diferencias temporarias pendientes de reversión nos brinda el saldo de las cuentas de impuestos diferidos al cierre.

Los cambios en la tasa afectan las cuentas representativas de las diferencias temporarias que se reversarán en el futuro. El incremento o disminución que se produzca en dichas cuentas tendrá como contrapartida el reconocimiento de un resultado, dado que la modificación implicará un incremento o disminución del crédito o de la deuda por impuesto diferido. Si la tasa se incrementa, se genera un mayor crédito que tendrá como contrapartida una cuenta de resultado positivo y/o genera una mayor deuda y, por consiguiente, un mayor resultado negativo. Por el contrario, si la tasa disminuye, el crédito también disminuye y tiene como contrapartida un resultado negativo y/o el pasivo disminuye debiendo reconocer en ese caso un resultado positivo.

Cabe reiterar que a los efectos del resultado y del ajuste del crédito o de la deuda se aplica la tasa impositiva que se espere esté en vigencia al momento de reversión de las diferencias, considerando las normas impositivas sancionadas hasta la fecha de emisión de los estados contables. Esto significa que, si el cambio se sanciona luego de emitido el balance tendrá repercusión contable el siguiente ejercicio. En cambio si la modificación se produce antes del cierre o después del cierre pero antes de emitirse los estados contables, deberá incidir en el ejercicio que se está cerrando.

Ejemplo:

Datos:

- fecha de cierre de ejercicios: 31/12
- alícuota 2007: 35%
- alícuota 2008: 45%
- fecha de cambio de la alícuota: 30/06/08
- fecha de presentación de balance y DDJJ 2007: 30/04/08

- además en el año 2007 se genera una diferencia transitoria por un concepto que se deducirá impositivamente en el año 2008.
- El cambio de tasa se ha sancionado luego de haber emitidos los estados contables en el año 2007.

Concepto	Año 1	Año 2
Resultado contable	100.000	100.000
Diferencia transitoria	20.000	(20.000)
Resultado impositivo	120.000	80.000

Registración año 2007:

Impuesto a las ganancias	(100.000 x 0.35)	35.000
Activo por impuesto diferido	(20000 x 0.35)	7.000
A Impuesto a las ganancias a pagar	(120.000 x 0.35)	
42.000		

Registración año 2008

Activo por impuesto diferido	10.000 x (0.45- 0.35)	2.000
A cambio de tasa	ganancias	
2.000		

En este caso la cuenta Cambio de Tasa Ganancias está representando un resultado positivo del ejercicio, porque se incrementó el crédito que se podía computar en el ejercicio y que originó un menor impuesto a pagar.

La sección 4.10 de la RT 17, sobre modificación a resultados de ejercicios anteriores, dispone que no corresponde el cómputo de un ajuste a los resultados de ejercicios anteriores, si el cambio en las estimaciones contables es a causa de la obtención de nuevos elementos de juicio no disponibles al omento de la emisión de los estados contables de esos ejercicios.

Impuesto a las ganancias (100.000 x 0.45)	45.000
A Activo por impuesto diferido (10.000 x 0.45)	
9.000	
A Impuesto a las ganancias a pagar (80.000 x 0.45)	
36.000	

#### Desvalorización y reversión

Se aplica el criterio general del límite del valor recuperable. La RT 17 expresa que cuando los créditos por impuestos diferidos excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación y sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias netas y los quebrantos impositivos no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable.

Es decir, que si se visualiza la improbabilidad de deducir los créditos fiscales, ya que proveniente de diferencias transitorias o de quebrantos, porque se estiman insuficientes las utilidades a generar en el futuro por el ente, debe procederse a su desafectación del activo con cargo a resultado del período.

Si nos remitimos a la opinión de Juan José Gil, la forma más adecuada para verificar la probable recuperabilidad de los activos y pasivos diferidos es realizar una planificación contable con efectos fiscales. Esto implica realizar un presupuesto

contable para determinar los probables futuros resultados, y ajustar ese presupuesto con el efecto fiscal de los activos y pasivos registrados al cierre, las diferencias temporarias que se generen en los próximos ejercicios y la utilización de créditos fiscales actuales o que se vayan a generar en el futuro. Este análisis permitirá conocer si los activos por impuestos diferidos existentes al cierre del ejercicio se podrán utilizar para disminuir los egresos de fondos, antes de que esos derechos prescriban.

Por su parte, la sección 4.4.7 de la segunda parte de la norma, al tratar las reversiones de pérdidas por desvalorización señala que las pérdidas determinadas en períodos anteriores, con motivo de una desvalorización, corresponderán ser reversadas cuando se produzca un cambio en las estimaciones efectuadas para determinar los valores recuperables. Esta reversión se hace con contrapartida al resultado del periodo.

Deberá determinarse el nuevo valor recuperable del activo, dado que el límite de la reversión estaría dado por el menor valor entre la medición contable que el activo hubiera tenido de no computarse la pérdida por desvalorización y si valor recuperable al momento en que se efectúa la reversión.

#### Tratamiento de los resultados diferidos que se envían al Patrimonio Neto

El método del pasivo basado en el estado de Situación patrimonial se basa en compara los valores contable y fiscal de activos y pasivos. Las diferencias que surjan puede deberse a cambios en el valor contable de estos activos y pasivos por distintas causas. Dependiendo de estas causas, distintas serán las contrapartidas. En primer lugar, deben imputarse a la cuenta impuesto a las ganancias y este rubro luego reimputarse al rubro que representa la causa que le dio origen: por ej. Resultados del ejercicio, AREA, o PN.

#### Revalúo de Bienes de uso

La Resolución Técnica 17 en su sección 8.2.2 (Bienes de uso y asimilables y saldos de revalúo) establece que los efectos residuales de los aumentos de las mediciones contables de bienes de uso y asimilables ocasionados por revalúos anteriores de acuerdo con la RT 10 (actualmente derogada), no darán lugar a saldos por impuestos diferidos. Esta norma implica que al realizar la aplicación del método por primera vez las diferencias temporarias originadas por compara el valor contable y

el valor fiscal de los bienes de uso no se reconocerán como activo o pasivo por impuesto diferido para el caso mencionado.

### Resultados que se exponen directamente en el PN

Los resultados que se exponen directamente en el PN , se ubican en el rubro de resultados diferidos y deben exponerse dentro de los resultados acumulados identificando las partidas allí imputadas.

Retomando lo planteado por Jorge José Gil, los componentes del rubro resultados diferidos son los siguientes:

- Saldos de revalúo técnico remanentes de la aplicación de las normas anteriores que permitían esta práctica.
- Diferencias de conversión de los estados contables de una entidad no integrada que ha utilizado para su conversión el método ajustar convertir.
- Diferencias de medición de los instrumentos financieros derivados con fines de cobertura de una inversión en el extranjero, cuando la diferencia de conversión se imputó al patrimonio neto.
- Diferencias de medición de los instrumentos financieros derivados con fines de cobertura de flujos de fondos.

Los componentes no tienen ninguna norma específica que establezca como imputar el impuesto a las ganancias relacionado con ellos, por lo que se aplica la sección 9 de la RT 17 que establece a las normas internacionales como normas de aplicación supletoria.

### Resolución técnica 18

Esta norma en el punto 6.5 hace referencia al surgimiento de impuestos diferidos provenientes de combinaciones de negocios. Esta resolución, en el punto 6.1 define a las combinaciones de negocios como: <<es una transacción entre partes independientes que da lugar a la aparición de un nuevo ente económico debido a que uno de los entes se une con el otro u obtiene el control sobre los activos netos y las actividades del mismo.>>

A su vez las modalidades reconocidas por las normas comprenden la adquisición o la unificación de intereses.

### Adquisición de empresas

Por lo expuesto anteriormente, se trata al impuesto diferido en su relación con las combinaciones calificadas como adquisición, y dentro de éstas el supuesto de fusión por absorción, dado que en estos casos se transfieren derechos y obligaciones a la adquirente. Esta situación comprende la posibilidad de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos que pertenecían a la fusionada que es disuelta. Aclaramos que esto no sucede en las adquisiciones de acciones, donde cada entidad, mantiene su individualidad jurídica, la titularidad de su patrimonio y a emisión de sus propios estados contables.

Este tipo de combinaciones de negocios dan lugar a la aplicación del método de la adquisición o método de la compra. La RT 18, en el punto 6.3.1 remite a la sección 1.3.1 de la RT 21. Esta última manifiesta que debe tenerse en cuenta lo siguiente:

1. La incorporación de activos y pasivos se hará a valores corrientes y sus valores estimados de cancelación.
2. La diferencia entre ellos y el costo de adquisición, se computará como un valor llave que podrá ser positivo si el costo es superior o negativo si el costo es inferior.

La adquisición puede producir nuevas bases contables de los activos y pasivos involucrados, que pasarán a formar parte del patrimonio de la adquirente. Además, estas nuevas bases pueden surgir para elementos que previamente no se hallaban reconocidos por la adquirida, como por ejemplo:

1. La identificación de algún intangible que autogenera la adquirida y que pasará a tener un valor de incorporación para la adquirente.
2. La existencia de quebrantos impositivos no reconocidos por la adquirida por no cumplirse las pautas para ello pero que para la adquirente si representan créditos contingentes, ya que el ente combinado podrá generar utilidades suficientes contra las cuales puede llegar a absorberlos.
3. El reconocimiento de pasivos por reestructuración previstos debidos a la combinación particular efectuada.

#### Reconocimientos de activos y pasivos en el momento de la adquisición

Los activos y pasivos que se reconocen en una combinación son los que resultan identificables al momento de la adquisición. Sin embargo, pueden existir en la adquirida, previo a la combinación,. Activos que no estaban reconocidos en sus estados contables por no cumplirse las condiciones para ello.

La norma establece que la adquirente deberá reconocer aquellos impuestos diferidos que resulten de las diferencias temporarias (originadas por las diferencias entre las bases contables y las impositivas) y de la existencia en la entidad adquirida de quebrantos impositivos acumulados. Dichos activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos en la fecha de combinación, deben ser reconocidos por la adquirente cuando se cumplan las condiciones para el reconocimiento que impone la norma general ( RT 17). Esto incluye a activos y pasivos por impuestos diferidos que no hubieran estado previamente contabilizados en la adquirida por no cumplirse las condiciones. Si esto ocurriera, se genera un cambio en los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos resultantes. Esta variación, según indica la RT 17 en la sección 5.19.6.4 no afecta los resultados del período , sino que modifica el reconocimiento de la llave de negocio que surge de la combinaciones de negocios.

A continuación desarrollamos un ejemplo:

- El 1/1/06 la empresa XX adquiere a empresa ZZ pagando por ello \$14.000 al contado
- En el activo de la empresa ZZ se encuentra un bien de uso cuyo valor contable al momento de la compra era de \$5.000. la base impositiva de dicho bien era también de \$5.000. esta empresa aplicaba el mismo criterio de amortización contable que impositivo, y por ende, nunca se generaron diferencias temporarias.
- Este bien de uso tiene una vida útil de 4 años.
- El valor corriente de dicho bien de uso es de \$9.000 y la empresa XX lo incorpora a este último valor.
- La empresa ZZ ha tenido pérdidas reiteradas en los últimos ejercicios y tiene un quebranto impositivo de \$20.000 que puede ser imputado contra los resultados de los próximos tres períodos fiscales.

- Dentro de la atribución al costo, se considera como parte del pasivo, una previsión para despido de personal por \$2.000.

- Aclaremos, que las normas impositivas no permiten el cómputo de la previsión mencionadas en el punto anterior. Por el contrario, establecen que las pérdidas por el pago de indemnizaciones por despido se computen en el periodo fiscal que se efectivicen las desvinculaciones laborales.

- Las normas impositivas disponen que después de la combinación se mantienen para la empresa adquirente XX las mismas medidas fiscales que para la adquirida ZZ.

- La tasa del impuesto a las ganancias es del 35%.

Como primer paso determinaremos los activos y pasivos por impuestos diferidos. Si partimos que de la nueva medición contable es de \$9000, determinados una diferencia temporaria imponible de \$4.000, que implica el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido por parte de la empresa XX de \$1.400 ( $4.000 \times 0.35$ ).

Por otra parte, se debe reconocer un activo por impuesto diferido a causa de la previsión para despido, la cual no es permitida impositivamente. Esto implica una diferencia temporaria deducible de \$2.000 que da lugar a un activo por impuesto diferido de \$700.

Además la empresa XX debe reconocer un crédito por quebranto impositivo de \$7.000 ( $20.000 \times 0.35$ ).

Finalmente, el importe de la llave de negocio surge por diferencia entre Activos Netos identificables a valores corrientes y el costo:

$$\text{Act. netos Iden.} = (\$9.000 + \$7.000 + \$700) - (\$2.000 + \$1.400) = \$13.300$$

$$\text{Llave de negocio: } \$14.000 - \$13.300 = \$700$$

La registración contable sería:

Bienes de uso	9.000
Crédito por Quebranto impositivo	7.000

Activo por impuesto diferido	700	
Llave de negocio	700	
A previsión para despidos		2.000
A pasivo por impuesto diferido		1.400
A Caja		14.000

Datos:

- En los cuatro ejercicios siguientes el resultado contable de la empresa XX asciende a \$ 20.000. No existen otras diferencias que las planteadas en la valuación inicial.

Depreciación contable:  $\$9.000/4 = \$2.250$

- En el primer ejercicio se producen los despidos que habían sido provisionados, coincidiendo los montos de las indemnizaciones pagadas con los \$2.000 de la previsión.

- La amortización de la llave se realiza contablemente en 4 años pero no puede ser deducida.

Concepto		2006	
Resultado contable	20.000		
Amortización llave	175		
Subtotal	20.175	35%	7061.25
Depreciación bs de uso no computable	1000		350
Despidos	(2.000)		(700)
Resultado impositivo	19175		6711.25
Quebranto	(19175)		(6711.25)

Registración contable 2006:

Impuesto a las ganancias	7.061.25	
Pasivo por impuesto diferido	350	
A Crédito por Quebranto impositivo		6711.25
A activo por impuesto diferido		700

Concepto		2007	
Resultado contable	20.000		
Amortización llave	175		
Subtotal	20.175	35%	7061.25
Depreciación bs de uso no computable	1000		350
Resultado impositivo	21.175		7.411.25
Quebranto	(825)		(288.75)
Base e impuesto a pagar	20.350		7.122.50

Registración contable 2007:

Impuesto a las ganancias	7.061.25	
Pasivo por impuesto diferido	350	
A Crédito por Quebranto impositivo		288.75
A activo por impuesto diferido		7.122.50

Contabilización del impuesto a las ganancias- Método del Impuesto Diferido

Florencia Sasso

Octubre de 2009

Concepto		2008	
Resultado contable	20.000		
Amortización llave	175		
Subtotal	20.175	35%	7061.25
Depreciación bs de uso no computable	1000		350
Resultado impositivo	21.175		7.411.25
Base e impuesto a pagar	21.175		7.411.25

Registración contable 2008:

Impuesto a las ganancias	7.061.25	
Pasivo por impuesto diferido	350	
A activo por impuesto diferido		7.411.25

Concepto		2009	
Resultado contable	20.000		
Amortización llave	175		
Subtotal	20.175	35%	7061.25
Depreciación bs de uso no computable	1000		350
Resultado impositivo	21.175		7.411.25
Base e impuesto a pagar	21.175		7.411.25

Registración contable 2009:

Impuesto a las ganancias	7.061.25	
Pasivo por impuesto diferido	350	
A activo por impuesto diferido		7.411.25

#### Reconocimiento de activos y pasivos en un período posterior a la adquisición

Si posteriormente a la adquisición se dieran las condiciones para reconocer un activo por impuesto diferido que no hubiera sido reconocido en la fecha de adquisición por no cumplirse en dicho momento las condiciones, se reconocerán cuando se produzcan. Esto dará lugar a la corrección del valor llave positivo neto de amortizaciones, en función de los montos que se habrían registrado en el concepto de llave si el activo en cuestión hubiera sido reconocido como identificable en el momento de la adquisición con la consiguiente contrapartida en resultados (se computa un gasto por la reducción en la medición contable neta de la llave ocasionada por la corrección mencionada). Estos ajustes al valor llave son admisibles si esta es positiva dado que la norma no permite generar una llave negativa o incrementar el saldo de la llave negativa reconocida en la adquisición.

Para ejemplificar nuestro caso, supongamos que existe una diferencia deducible por \$400 que no fue reconocida en la combinación (por no cumplirse las condiciones para ello), sino a los dos años posteriores (por cumplir las pautas correspondientes).

La registración al momento de la adquisición fue la siguiente:

Bienes de uso	9.000	
Crédito por Quebranto Impositivo	7.000	
Activo por impuesto diferido	700	
Llave de negocio	700	
A Previsión para reestructuración		2.000

A pasivo por impuesto diferido	1.400
A caja (costo)	14.000

Al efectuarse el reconocimiento del activo por impuesto diferido dos años más tarde (originado por la diferencia temporaria no deducible en el momento de la compra):

Activo por impuesto diferido (400 x 0.35)	140
A Ingresos por impuestos diferidos	140

Con relación al ajuste del valor llave:

Gastos	70
Amort acumulada	70
A Llave	140

El ajuste al valor llave equivale al activo por impuesto diferido que no se reconoció en el momento de la combinación (400 x 0.35). La corrección a las amortizaciones acumuladas equivale al 50% del ajuste de la llave por los dos años transcurridos (25% por año, dado que se amortiza en cuatro ejercicios).

El impacto neto a resultados asciende a \$70, es decir la diferencia entre \$140 de ingreso por impuesto diferido y \$70 del valor contable de la llave dada de baja.

Por lo tanto, reconocemos un impuesto diferido de \$140 y ajustado el saldo de llave a \$560. Además, el saldo de amortizaciones acumuladas queda en \$280 (\$175+\$175-\$70).

Para comprobar el cálculo a continuación exponemos a registración que hubiese resultado si se hubiera reconocido e activo en la fecha de la combinación.

Bienes de uso	9.000	
Crédito por quebranto impositivo	7.000	
Activo por impuesto diferido	840	
Llave de negocio	560	
		2.000
A previsión para reestructuración		2.000
A Pasivo por impuesto diferido		1.400
A caja (costo)		14.000

### **Normas de exposición**

A continuación desarrollaremos los principales requisitos de las normas contables de exposición en los distintos estados.

- 1) Estado de Situación Patrimonial. La RT 9 en su Capítulo III titulado "Estado de Situación Patrimonial" establece la obligación de exteriorizar en forma separada los saldos de activos netos por impuesto diferido que deben incluirse dentro del activo no corriente en el rubro otros créditos y, los saldos pasivos netos por impuestos diferidos que se deben informar como no corrientes dentro de otros pasivos. La presentación será por los saldos activos netos o saldos pasivos netos, lo que implica sumar los créditos y deudas por impuestos diferidos y el del saldo resultante dependerá la exposición- esto conlleva la compensación de partidas, admitida para el caso de partidas relacionadas de la sección F, del capítulo II, de la RT 8, las cuales se exponen por su importe neto cuando su compensación futura sea legalmente posible y se tenga la obligación

o intención de realizarla. Por su parte, la clasificación como no corriente de los saldos por impuestos diferidos se fundamenta en que la reversión más próxima de las diferencias tendrá su efecto fiscal haciendo pagar un mayor o menor impuesto al presentar la declaración jurada del ejercicio siguiente, situación que ocurrirá pasado el cierre de este último, por lo cual implicará un lapso superior a los 12 meses. No deben ser mezclados con los créditos habituales por ventas del ente ni con los pasivos por proveedores u otros.

2) Estado de Resultados. La RT 8 en el capítulo IV impone una clasificación de resultados entre ordinarios y extraordinarios. En su sección A.3 a) correspondiente a Resultados ordinarios indica que debe exteriorizarse en forma separada el impuesto a las ganancias atribuible a resultados ordinarios. Y además, en el punto A.3 b) establece la posibilidad de exponer en un renglón la cifra de este tipo de resultados neto del impuesto a las ganancias (detallando en nota) o bien, detallar las principales partidas incluyendo el impuesto. Por su parte, la sección B en su inciso B.2 (AREA) define que toda vez que corresponda un AREA debe distinguirse el impuesto a las ganancias que afecte el respectivo ajuste de ejercicios anteriores. Finalmente, la sección A de la RT 9 establece que, de existir operaciones que se discontinúan, se discrimine el impuesto relacionado.

3) Estado de Evolución del PN. La norma aplicable es la RT 8, sección B, que define que las modificaciones de resultados de ejercicios anteriores deben presentarse netas del efecto del impuesto a las ganancias ( a los fines comparativos).

4) Estado de flujo de efectivo. La RT 8, en el capítulo VI, señala que el impuesto a las ganancias pagado debe presentarse por separado, y clasificarse individualmente de manera consistente de un periodo a otro.

5) Información complementaria. Las normas requieren cierta información adicional relacionada al tema que enunciamos a continuación:

5.1) El comienzo de la aplicación del método para aquellos entes que venían utilizando el método tradicional implica un cambio de norma contable que debe reconocerse retrospectivamente a través de AREA. Deben exponerse las razones del cambio (vigencia de una nueva disposición) y también los efectos que la situación

provoca sobre la información que se presenta, ya que afecta las cifras del ejercicio precedente que se presenta en forma comparativa. Por su parte, la sección B.14 del capítulo VII de la RT 8 hace referencia a los efectos de los cambios en las normas contables aplicables, exigiendo que si hay un cambio deberá informarse el método anterior, el método nuevo y los motivos del cambio.

5.2) Contingencias. Dado que las cuentas de impuesto diferido son de naturaleza contingente se aplican las normas de la sección B.12 del capítulo VII de la RT 8, debiéndose informar la naturaleza de la contingencia, las incertidumbres relacionadas y los importes relacionados (saldo inicial, aumentos, disminuciones y saldo final).

5.3) Cuestiones específicas. La sección C.7 del Capítulo VI de la RT 9 exige diversa información, a saber:

5.3.1) Conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el impuesto teórico (el que resultaría de aplicar la tasa impositiva al resultado contable antes de impuesto). Una vez determinada la diferencia entre ambos debe explicarse la misma discriminando, por ejemplo, el efecto generado por ingresos exentos o gastos no deducibles, los efectos de cambios de las tasa impositivas, los efectos de la aparición o reversión de diferencias temporarias, etc. Esta conciliación hace las veces de control que garantiza la correcta aplicación del método.

5.3.2) Cambios ocurridos en la tasa del impuesto a las ganancias

5.3.3) Activos por impuestos diferidos no reconocidos. Si por aplicación de las normas vigente no se hubieran reconocido impuestos diferidos originados en diferencias temporarias, quebrantos impositivos o créditos fiscales no utilizados debe informarse su importe y las fechas hasta las cuales pueden ser utilizados.

5.3.4) Pasivos por impuestos diferidos no reconocidos vinculados con sucursales, sociedades controladas, vinculados o negocios conjuntos: Se exige informar el importe de las diferencias temporarias por las cuales no se hayan computado pasivos por impuestos diferidos (por exigirlo así la norma contable).

5.3.5) En relación a los saldos de activos y pasivos por impuesto diferido. Respecto de cada tipo de diferencias temporarias, quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados, debe informarse el importe de los créditos y deudas por impuestos diferidos reconocidos a la fecha de cada uno de los periodos presentados y

el importe que afecto el resultado del periodo, si no surgiera con evidencia de la información sobre las variaciones de los importes reconocidos en el Estado de Situación Patrimonial.

5.3.6) Activos por impuestos diferidos y pérdidas en el periodo. Deben exponerse los fundamentos y la evidencia que respaldan la existencia de un activo por impuesto diferido cuando la empresa ha tenido pérdidas en el periodo corriente o en el precedente.

Interpretación nro. 3. Esta interpretación trata el caso de las diferencias que se produce entre el valor contable ajustado y el valor impositivo (que no reconoce el ajuste por inflación) de los bienes de uso. Considera que tal diferencia es transitoria y genera un pasivo por impuesto diferido que debe ser reconocido contablemente con contrapartida al resultado del periodo (impuesto a las ganancias). Cabe aclarar que ciertos entes podrán optar por o reconocer este pasivo y exponerlo en la información complementaria.

## **NORMATIVA INTERNACIONAL**

El tratamiento contable del impuesto a las ganancias se encuentra regulado internacionalmente por la NIC 12 y en las interpretaciones SIX 21 y 25 (Interpretaciones del Comité de Interpretaciones del I.A.S.C.).

### **Norma Internacional de contabilidad (NIC 12)**

El texto original fue publicado en el año 1979, luego fue modificado en 1994, y luego derogado por el I.A.S.C. (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) en 1996. Esta última versión adopta un enfoque del diferimiento total, el método del pasivo basado en el balance, en contraposición con la versión original que se centralizaba en el Estado de Resultados. Esta norma tiene vigencia para los entes cuyo ejercicios cerraron a partir de 1 de enero de 1998.

En el año 2000, se aprobaron ciertas modificaciones a la NIC 12 que tratan el tema de los dividendos en el impuesto a las ganancias, con vigencia para ejercicios cerrados a partir de 1 de enero de 2001.

Nuestras normas profesionales han tomado de referencia la NIC 12 y por lo tanto, no existen diferencias básicas entre ambas normativas. Sin embargo a continuación haremos hincapié en algunos puntos importantes de la NIC que consideramos relevantes dado el carácter sintético de la normativa local.

**Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.** El esquema internacional se centra en las diferencias existentes entre las bases contables e impositivas de los activos y pasivos, reconociendo activos (originados en diferencias temporarias deducibles) o pasivos (originados en diferencias temporarias impositivas) por impuestos diferidos con alguna excepciones.

**Excepciones al reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.** Para el caso de las diferencias temporarias impositivas las excepciones que justifican el no reconocimiento del pasivo por impuesto diferido, surgen por el reconocimiento inicial de un fondo de comercio y por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, que el momento en que fue realizada no afectó ni al resultado contable ni al fiscal.

Sin embargo, el párrafo 39 de la NIC 12 sí impone el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido originado en diferencias temporarias imponibles relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales asociadas y participaciones en negocios conjuntos, salvo que la tenedora, inversionista o participante en el negocio conjunto tuviera capacidad de controlar la programación de la reversión de la diferencia y que sea probable y falta de reversión en un futuro previsible.

En lo que respecta a las diferencias temporarias deducibles. Las excepciones prohíben reconocer el activo por impuesto diferido en el caso de un reconocimiento inicial de un pasivo o activo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, que en el momento en que realizada no afectó ni al resultado contable ni al resultado fiscal.

El pronunciamiento aclara en el párrafo 44 que cuando haya diferencias temporarias deducibles por inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas e intereses en negocios conjuntos, deberá reconocerse el activo diferido si y solo si esa diferencia es susceptible de ser revertida en futuro previsible y existe utilidad gravable contra la cual puede ser absorbida.

**La asignación del valor fiscal de activos y pasivos.** El valor contable de los activos y pasivos surge del balance, medidos los rubros según las normas contables. Con respecto al valor fiscal la RT 17 indica que surge de aplicar las normas impositivas en la medición de estos activos y pasivos. Este tema no es tratado en profundidad por la normativa contable argentina, motivo por el cual debe recurrirse supletoriamente a la NIC 12:

- *Base fiscal de activos.* La Base fiscal es el importe atribuido, para los fines fiscales a los activos y pasivos. El párrafo 7 de la NIC 12 establece que para el caso de activos cuyos beneficios económicos tienen efecto fiscal, que la base fiscal será el importe deducible de los beneficios económicos que, para los efectos fiscales, obtenga el ente en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activos. Caso contrario, haciendo referencia a aquellos activos cuyos beneficios económicos no tengan efecto fiscal, la norma indica que si tales beneficios no tributan, la base fiscal será su importe en libros. Citaremos ejemplos para una mayor impresión:

1. El costo de una máquina es de \$100, de los cuales fue deducida una amortización acumulada de \$30. El resto del costo será deducible en periodos futuros. Los ingresos ordinarios generados por la máquina tributan, las eventuales ganancias por su venta también tributan mientras que las eventuales pérdidas por venta son deducibles. De acuerdo con la NIC 12 la base fiscal del activo es de \$70, es decir, el importe deducible en los ejercicios futuros.
2. El rubro intereses a cobrar tiene un importe en libros de \$100. Si serán objeto de tributación cuando se cobren, su base fiscal es 0 dado que no puede deducirse ningún valor hasta tanto no sean cobrados.
3. Los deudores comerciales figuran contablemente con un saldo de \$100. Los ingresos ordinarios que generaron fueron incluidos en la liquidación impositiva. Por ende, la base fiscal es de \$100. Los ingresos futuros no tiene efecto fiscal y las mediocres contable y fiscal coinciden.
4. Los dividendos a cobrar en una subsidiaria ascienden a \$100. Al no tributar, la base contable coincide con la impositiva, es decir \$100.

- *Base fiscal de pasivos.* El párrafo 8 de la citada norma establece que es equivalente a su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros. Tratándose de pasivos por ingresos anticipados, la base fiscal corresponde a su importe en libros, menos cualquier eventual importe no imponible en ejercicios futuros. Ejemplos:

1. gastos devengados con importe en libros de \$100, deducibles al momento del pago: su base fiscal es 0 dado que el importe se deducirá efectivamente cuando pague el ente.
2. Deudas fiscales por sanciones y multas de \$100. No son deducibles fiscalmente,; su valor fiscal es \$100.
3. Ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado. \$100. El ingreso tributa cuando se cobra, por lo que los \$100 no son imponibles en ejercicios futuros y la base fiscal del pasivo es 0.

Si existiesen activos y pasivos con base fiscal pero sin valor contable (no reconocidos en el balance) tales como costos de investigación y desarrollo contabilizados como gastos en el ejercicio en que se incurren pero que no serán deducibles fiscalmente hasta un ejercicio posterior, la diferencia entre su base fiscal y el importe nulo genera una diferencia temporaria deducible, debiendo reconocer un activo por impuesto diferido.

**Tasa impositiva aplicable.** Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse en función de las tasas que se espera sean aplicables en los periodos en que se reviertan las diferencias temporarias. Para ello, es necesario tener en cuenta la norma aprobada o a punto de aprobarse a la fecha de balance aunque esté pendiente su promulgación definitiva.

Comparando la norma internacional con la argentina, observamos que la primera es más flexible en lo que respecta a la fecha o forma en que se reconoce el cambio de tasa. La RT 17 exige la sanción de la norma a la fecha a la que se refieren los estados contables.

En el caso de tasa diferenciales, la normativa requiere la medición en función de tasa medias que han de ser aplicadas en los periodos futuros en que se reversen las diferencias.

**Descuento de los rubros relacionados con el impuesto a las ganancias.** La norma NIC 12 revisada en el año 2000 explícitamente manifiesta, en el párrafo 53, la prohibición de descontar los activos y pasivos por impuestos diferidos. En el párrafo siguiente se explica que una correcta valuación a valores descontados, exigiría plantear en el tiempo la distribución de las distintas diferencias temporarias, lo cual sería complejo y, en la práctica, imposible en algunos casos. La norma argentina permite para ciertos entes descontar o medir a valor nominal pero la normativa internacional no permite un tratamiento alternativo, fundamentalmente porque la información carecería de sentido al compararla entre distintos entes.

**Quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.** La NIC 12 trata el tema en el párrafo 34, estableciendo idéntico tratamiento que la norma de nuestro país.

El párrafo 36 es taxativo en cuanto a su reconocimiento al decir que si no es probable disponer de ganancias fiscales contra las que cargar estos conceptos no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos. Además establece criterio a considerar al momento de evaluar la posibilidad de disponer de ganancias fiscales futuras:

- a) Si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a una misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para contra ellos compensar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes que el derecho de utilización expire.
- b) Si es probable que la empresa tenga ganancias fiscales antes que prescriba e derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados.
- c) Si las pérdidas fiscales no utilizadas se produjeron por causas identificables, cuya repetición es improbable en el futuro.
- d) Si la empresa dispone de oportunidades fiscales que vayan a generar ganancias fiscales en los ejercicios en que las pérdidas o créditos fiscales puedan ser utilizados.

**Combinación de negocios.** En una combinación de negocios, el ente reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos, que puedan aparecer por diferencias temporarias propias de la combinación o por quebrantos fiscales del ente adquirido (contabilizados o no), en la medida que cumplan las condiciones requeridas para su reconocimiento. Estos activos y pasivos afecta en valor llave resultante de la combinación.

Una de las diferencias temporarias que surge de una combinación es la que proviene de la llave de negocio, cuando la depreciación de la misma no es deducible a los fines impositivos, la misma constituye una excepción al reconocimiento de impuestos diferidos.

En el caso en que el reconocimiento de un activo por impuesto diferido se produzca con posterioridad a la fecha de adquisición, el párrafo 68 explica que el beneficio impositivo debe impactar a los resultados del periodo. Simultáneamente

habrá de procederse a la reducción de la llave y de su amortización acumulada para llevarla a las cifras que habrían tenido si dichos activos se hubieran reconocidos al momento de la combinación, reconociendo dicha disminución contra gastos. Esto no puede dar lugar a una ganancias en la combinación de negocio ya que en nuestras normas no está permitido aumentar la llave.

Con respecto a los quebrantos fiscales de la adquirida la NIC 12 plantea que esta situación está fuera de la combinación por lo que no será tomada en cuenta al momento de la determinación del valor llave y el ente adquirente debe contabilizarla como el recupero de un quebranto fiscal no registrado anteriormente, como un activo por impuesto diferido, contra resultados del ejercicio.

**Inversiones permanentes.** La NIC 12 plantea que las diferencias temporarias pueden surgir por ganancias no distribuidas de las emisoras, por diferencias de cambio (cuando la controladora y subsidiaria están en países distintos) o por reducción de la inversión en una asociada por disminución del valor recuperable.

*Inversiones en controladas.* Determinadas la diferencias temporarias imponibles, debe reconocerse un pasivo por impuesto diferido siempre que no se den conjuntamente dos condiciones: la controladora es capaz de controlar el momento de reversión y es probable que la diferencia no se revierta en un futuro previsible. Se presume que como la controladora tiene el poder sobre la política de dividendos, será capaz de controlar también el momento de la reversión. Por ello si la controladora ha estimado que tales ganancias no serán distribuidas en un futuro previsible no procura a reconocer el pasivo por impuesto diferido. Lo mismo se aplica para las sucursales.

*Inversiones en asociadas.* Como el inversor no controla a las asociadas y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos, las diferencias temporarias sí deben contabilizarse como pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, de existir algún acuerdo que restrinja su distribución, se aplicaran las normas del caso anterior.

*Inversiones en negocios conjuntos.* El acuerdo del negocio conjunto suele comprender la distribución de ganancias y si ésta, exige el consentimiento de todos o de una mayoría de los participantes. Si el partícipe puede controlar esta distribución y es probable que no se distribuya dividendos no reconocerá el pasivo por impuesto diferido.

**Desvalorización y reversión.** La NIC 12 establece que los beneficios económicos que generará un activo por impuesto diferido llegarán al ente sólo si es capaz de obtener ganancias fiscales futuras suficientes como para cubrir las posibles deducciones. La empresa, entonces, sólo reconocerá activos por impuestos diferidos sólo si es probable que dispongan de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias. Esta posibilidad existirá siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente cuya reversión se espere en el mismo periodo fiscal en que se prevea que reviertan las deducibles, o en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por activo por impuesto diferido, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Si el pasivo resultara insuficiente la norma admite el reconocimiento de activos por impuestos diferidos sólo si es probable que existan suficientes ganancias fiscales en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en el periodo en que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuesto diferido, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores) o si el ente pudiera aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos. Estas oportunidades de planificación fiscal son acciones que el ente puede realizar para incrementar sus ganancias fiscales antes que prescriba la posibilidad de deducir un activo por impuesto diferido, como por ejemplo, vendiendo un activo que genere ganancias no imponible para comprar inversiones que sí generen ganancia imponible.

En relación con la desvalorización de los activos por impuestos diferidos es obligatorio revisar su valor en libros a la fecha de cada balance. El ente reducirá su importe si considera probable no disponer de suficiente ganancia fiscal en el futuro, para cargar contra ella los beneficios del activo por impuesto diferido. Esta reversión debe ser reversada si el ente recupera dicha expectativa.

**Tratamiento de los resultados diferidos que se envían al Patrimonio Neto.** La NIC 12 establece que el cargo por impuesto a las ganancias, tanto corriente como diferido, debe imputarse al resultado del periodo, excepto si el mismo surgió de una transacción que se ha reconocido en el mismo periodo en el patrimonio neto o por una combinación de negocios. Se incluye esta última ya que si como consecuencia de la misma se produce una modificación de los saldos por impuestos diferidos, este efecto

se reconoce como un mayor o menor valor llave y no afecta a los resultados del periodo.

*Partidas imputadas directamente al PN.* El párrafo 61 establece que los impuestos a las ganancias deben ser imputados al patrimonio neto si se relacionan con partidas que se llevan directamente a las cuentas del patrimonio neto, ya sea en el mismo periodo o en otro diferente. Las normas internacionales permiten o exigen la imputación al PN en los siguientes casos:

- 1) Cambio en el importe en libros por una reevaluación de las propiedades planta y equipo. Aquí hay una diferencia con las normas argentinas dado que las mismas actualmente no admite el revaluó técnico de Bienes de uso.
- 2) Ajuste al saldo inicial de resultados acumulados por un cambio en normas contables o corrección de un error.
- 3) Diferencias de cambio producidas por la inversión de los estados de un negocio en el extranjero.
- 4) Los importes que surgen el reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente del patrimonio neto.

En ciertos casos excepcionales, puede ser difícil determinar el importe de los impuestos relacionados con las partidas imputadas al PN. En estos casos deberá hacerse una distribución proporcional razonable.

**Conversión de estados contables.** Este aspecto no ha sido tratado por las normas argentinas. Recurrimos supletoriamente a la NIC 21 que define el concepto de moneda funcional como moneda del entorno económico principal en que opera el ente, por ejemplo, aquella que influye en precios y costos del ente.

Esta moneda funcional no necesariamente es la local. En consecuencia el ente sigue un procedimiento para registrar en moneda funcional considerando todas las operaciones que estén en otra moneda (incluyendo la local) como moneda extranjera. La NIC 12 establece que si los activos y pasivos no monetarios se miden en moneda funcional y la base fiscal se mide en moneda diferente a ésta, debe reconocerse un activo o pasivo por impuesto diferido originado por las diferencias de cambio. La determinación de la diferencia se realizará convirtiendo a moneda funcional la base

contable de los activos y pasivos utilizando la tasa de cambio de la operación y la base fiscal de los mismo usando el tipo de cambio de cierre.

**Requerimientos de exposición.** La NIC 12 tiene numerosas normas referidas a la exposición que fueron tomadas por las normas argentinas.

*Estado de Situación Patrimonial.* La NIC especifica la clasificación de los activos y pasivos por impuestos diferidos como partidas no corrientes. En lo que respecta a la compensación debe hacerse en el balance la presentación neta de los mismos, siempre que se encuentre reconocido el derecho legal de compensar, y exista la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y de esta forma liquidar las deudas que se han compensado con ellos. En el párrafo 74 la norma se refiere a los estados contables consolidados. Exige que para que tenga lugar la compensación el ente debe tener derecho legal de compensar, y que los activos y pasivos correspondientes a la misma autoridad fiscal recaigan sobre el mismo sujeto o bien, sobre diferentes sujetos que pretenden liquidar los activos y pasivos por importe neto o realizar los activos para pagar los pasivos o recuperar cantidades significativas de activos y pasivos por impuestos diferidos.

*Estado de resultados.* El cargo por impuesto debe ser reconocido como gasto o ingreso, salvo que provenga de una transacción reconocida en el PN o de una combinación de negocios. El párrafo 77 establece que el importe del impuesto que corresponde a actividades ordinarias debe exponerse por separado. En el caso de existir diferencias de cambio por activos y pasivos por impuestos diferidos (que la NIC 21 denomino efecto de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera) pueden presentarse por separado si se considera de utilidad para los usuarios de los estados contables.

*Información complementaria.* Se exige la siguiente información complementaria:

- 1) presentación en notas de la relación entre el gasto por impuestos y la ganancia contable, pudiendo hacer por la conciliación entre el resultado por impuestos y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa vigente o, bien, la conciliación numérica de los importes representativos de la tasa impositiva media efectiva y la tasa existente, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada.

- 2) Explicación de los cambios de las tasa aplicables en comparación con el periodo anterior.
- 3) Sobre cada clase de diferencia temporaria, y las pérdidas por compensar y los créditos fiscales no utilizados debe exponerse el importe de los activos y pasivos reconocidos, y el importe de los resultados por impuestos diferidos reconocidos.
- 4) La parte del gasto por impuesto a las ganancias, con respecto a las explotaciones en interrupción definitiva, relativo a los resultados derivados de la interrupción definitiva, y los resultados de explotación de la interrupción definitiva.
- 5) Importe de los activos por impuesto diferidos y la justificación de su fundamento cuando la realización del activo dependa de las ganancias futuras superiores a las surgidas de reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales, y en aquellos casos en que el ente ha tenido pérdidas actuales y futuras.
- 6) Componentes del resultado por el impuesto a las ganancias: resultado por impuesto, ajustes de los impuestos corrientes, resultados por impuestos diferidos relacionados con el surgimiento y reversión de diferencias temporarias, el importe de resultado por impuesto diferido relacionado con cambios de tasas, el importe de beneficios de carácter fiscal, créditos fiscales o diferencias temporarias no reconocidas en periodos anteriores que se utilizan para reducir el gasto corriente, el impuesto diferido surgido de desvalorizaciones o reversiones, el importe de resultado por impuesto relacionado con cambios en políticas contables y errores.
- 7) Importe total de los impuestos corriente y diferidos relativos a las partidas cargadas directamente en el PN.
- 8) Cuantía y validez de los activos por impuestos diferidos no reconocidos.
- 9) Cantidad de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias sucursales y asociadas, en negocios conjuntos cuando no se hayan reconocido pasivos por impuestos diferidos. Puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de este

tipo de inversiones. Por ello se exige información sobre las diferencias temporarias subyacentes pero no sobre los importes de los pasivos correspondientes.

10) Importe de las consecuencias que en el impuesto a las ganancias tenga los dividendos propuestos o declarados por los accionistas, antes de que los estados contables hayan sido autorizados para su emisión. (siempre que no hayan sido reconocidos como pasivos).

11) Los activos y pasivos contingentes relacionados con impuestos (litigios con el fisco sin resolver).

12) Los cambios en las tasas impositivas ocurridos después del balance y antes de su autorización para publicarse, y cualquier efecto significativo que vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos.

13) La naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias en el caso que se pagaran dividendos a accionistas. De ser posible, se deberían cuantificar el efecto.

### **Interpretaciones de las normas internacionales**

Las interpretaciones de las normas internacionales son emitidas por el Comité de Interpretaciones del I.A.S.C. (International Accounting Standard Comité). En el 1999 emitió dos normas que se refieren a la NIC 12. Las mismas están vigentes desde el 15 de julio de 2000:

#### ***Interpretación SIC 21: Impuesto a las Ganancias. Recuperación de activos no depreciables revalorizados.***

Esta norma plantea el caso del reconocimiento de impuestos diferidos originados en la reevaluación de un activo que no se deprecia, estableciendo que el mismo se valorará en función de las consecuencias fiscales derivadas de la recuperación del importe en libros de ese activo a través de la venta. En los casos en que la normativa impositiva especifique un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuera diferente al importe gravable que derivaría del uso del activo, se aplicara el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuesto diferido asociado con el activo no depreciable.

*Interpretación Sic 25: Impuesto a las ganancias. Cambios en la situación fiscal de la empresa o sus accionistas.*

Este pronunciamiento expone el tratamiento de las modificaciones de activos y pasivos provocados en cambios de la situación fiscal del ente (reestructuraciones al patrimonio) o de sus accionistas (accionista controlante se traslada a un país extranjero). Los efectos de estos cambios deben reconocerse como resultados del ejercicios como impuesto a las ganancias, planteando como excepción que los mismos sea consecuencia de transacciones que dieron lugar a imputaciones en el patrimonio neto. De producirse esta situación el efecto se reconocerá también en el patrimonio neto.

## **EL IMPUESTO DIFERIDO Y EL AJUSTE POR INFLACIÓN**

La RT 16 establece que los estados contables deben confeccionarse en moneda homogénea, es decir, en moneda de poder adquisitivo de la fecha a la cual se refieren. >En un contexto de estabilidad monetaria la moneda homogénea es la nominal. Por otra parte, la RT 17 establece que en un contexto de deflación o inflación debe procederse a la reexpresión de los estados contables, lo que conlleva la aplicación del método descrito en la RT 6.

Las normas internacionales, la SIC 29, establecen la misma solución pero cuando la moneda de la economía en que actúa el ente se refiere a contextos hiperinflacionarios.

Cuando los estados contables están ajustados por el efecto de la inflación o hiperinflación, las normas fiscales pueden no aceptar el ajuste por inflación para la liquidación fiscal aceptarlo con una metodología de cálculo diferente o aceptarlo partiendo de las mismas cifras que los estados contables.

Cuando las metodologías no coinciden las diferencias más importantes son:

- a. Los resultados contables y fiscales tienen una diferencia adicional: el efecto de los cambios en el poder adquisitivo de la moneda sobre las cifras expuestas;
- b. Los activos que se miden contablemente al costo, están ajustados por inflación. Esos mismos activos con fines fiscales están sin ajuste o con otra metodología de ajuste.

En el método que estamos analizando, basado en el balance, las diferencias identificadas en a. Constituyen un ingreso exento (si es resultado positivo) o un gasto no deducible (si es negativo) y forman parte de las diferencias conciliatorias.

Las diferencias identificadas en b. generan una diferencia entre las bases contable y fiscal.

### **Diferencia entre el valor contable ajustado y el valor fiscal**

Cuando se aplica el método del ajuste por inflación en la contabilidad por existir cambios en el poder adquisitivo de la moneda, ya sea por inflación o deflación, y el mismo no se reconoce impositivamente, o se acepta pero con una metodología distinta, se generan diferencias entre las bases contables y las impositivas.

Estas diferencias entre las mediciones contables ajustadas y las fiscales revierten el carácter de diferencias temporarias y, por lo tanto, generadora de pasivos o activos por impuestos diferidos según el contexto (según se trate de inflación o deflación) y según se trate de un activo o un pasivo.

En un contexto de inflación la diferencia temporarias es imponible, dando lugar a un pasivo por impuesto diferido, en los casos en que se trate de un activo. Tratándose de un pasivo, la diferencia temporaria es deducible y genera un activo por impuesto diferido. Contrariamente, en un contexto deflacionario, la diferencia en cuestión se considera deducible y da lugar a un activo por impuesto diferido si se trata de un activo y será imponible y dará lugar a un pasivo por impuesto diferido si se trata de un pasivo.

Los créditos y deudas por impuestos diferidos son partidas monetarias y, por lo tanto, generan resultados por el cambio del poder adquisitivo de la moneda.

Desarrollamos a continuación unos ejemplos.

### **Caso 1**

Datos:

- En el año 2006 la firma adquiere \$4.000 unidades de un bien \$10 c/u, utilizando un aporte de capital en efectivo efectuado en la misma fecha. La inflación del periodo fue del 10%.
- Al cierre, el costo de reposición de los bienes asciende a \$15.
- Las valuación impositivas es a últimas compras.
- Al iniciarse el 2007 la firma vende las existencias a \$30 c/u, cobrándolas en efectivo.
- El costo de reposición al momento de la venta era de \$15. la inflación al cierre fue del 20%.

- Tasa del impuesto: 35%

- Impositivamente no se reconoce el ajuste por inflación contable.

### **Año 2006**

Según el método de la RT 6, se ajustan las partidas no monetarias, en el ejemplo, Bienes de cambio y capital aportado. Para ello utilizamos el coeficiente 1.10 por ser la inflación del 10% en el 2006.

Por lo tanto, los \$40.000 (4.000 unidades a \$10) al cierre representan \$44.000 por la aplicación del ajuste integral. El mismo importe representa al capital a moneda de cierre.

A su vez, contablemente estos bienes se valúan al costo de reposición, que asciende a \$15 por unidad, totalizando \$60.000.

<b>Estados contables año 2006</b>	<b>Nominales</b>	<b>Homogéneos</b>
Caja y bancos	0	0
Bienes de cambio	60.000	60.000
Capital	(40.000)	(44.000)
Resultados	(20.000)	(16.000)

<b>Conceptos</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Medición impositiva</b>	<b>Diferencia</b>
Adquisición de bienes de cambio	40.000	40.000	0
RECPAM	4.000	0	0
Resultado por tenencia	16.000	0	0
Saldo bienes de cambio	60.000	40.000	(20.000)

Si a la diferencia temporaria imponible de \$20.000 se le aplica la alícuota del impuesto resulta un pasivo por impuesto diferido de \$7.000.

El asiento correspondiente sería:

Impuesto a las ganancias	7.000	
A pasivo por impuesto diferido		7.000

### **Año 2007**

Al producirse la venta de los bienes, se considera que no existen diferencias entre las mediciones contables e impositivas ya que los mismos no se encuentran en existencia al cierre y el efectivo se considera a su valor nominal \$120.000: 4.000x 30.

El efectivo cobrado por la venta genera un RECPAM de \$24.000 dado que la inflación del 2007 fue del 20% (120.000 x 0.20). Las ventas en moneda homogénea al cierre equivalen a \$144.000 ( 120.000 x 1.20).

Y los costos, en moneda de cierre: \$72.000 (4.000 x 15 x 1.20). Los estados contables serían:

<b>Estados contables año 2007</b>	<b>Nominales</b>	<b>Homogéneos</b>
Caja y bancos	120.000	120.000
Bienes de cambio		
Capital	(40.000)	(52.800)
Resultados no asignados	(20.000)	(19.200)
Resultados	(60.000)	(48.000)

<b>Resultados año 2007</b>	<b>Nominales</b>	<b>Homogéneos</b>
Ventas	120.000	144.000
CMV	(60.000)	(72.000)
RECPAM	0	(24.000)
R x T	0	0
Resultados	60.000	48.000

No existen diferencias entre activos y pasivos contables e impositivos. El método del pasivo basado en el balance, indica que el pasivo por impuesto diferido que se había reconocido debe ser dado de baja con cargo contra impuesto a las ganancias.

La determinación del impuesto a las ganancias incluye una base imponible de \$80.000 (ingreso impositivo de venta de \$120.000- costo impositivo de \$40.000), multiplicado por 35%). El impuesto a pagar es de \$ 28.000.

Por lo tanto, neteando la desafectación del pasivo por impuesto diferido, debiera registrarse:

Impuesto a las ganancias	21.000	
Pasivo por impuesto diferido	7.000	
A Impuesto a las ganancias a pagar		28.000

Comprobación del método:

<b>Periodo</b>	<b>Impuesto a las Ganancias</b>	<b>Impuesto a las ganancias a pagar</b>	<b>Pasivo por imp. diferido</b>
2006	7.000	7.000	
2007	21.000	28.000	(7.000)

Totales	28.000	28.000	0
---------	--------	--------	---

## **Normas contables Profesionales**

### **1. Resolución Técnica 17**

Las diferencias entre el valor contable reexpresado y el valor impositivo no reexpresado deberían ser reconocidas como temporarias como afirmamos al comienzo del tratamiento de este tema. Por ende, si se cumplen los requisitos y salvo las excepciones contempladas en la norma, se procederá al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos según corresponda.

La FACPCE emitió una interpretación que complementa esta normativa en el caso de Bienes de uso que desarrollamos en los párrafos siguientes.

### **2. Diferencia entre el valor contable ajustado por inflación y el valor fiscal en el caso de los Bienes de uso**

El tratamiento de estas diferencias origina dos procedimientos distintos en las normas argentinas. Por un lado, la Federación aprobó en el año 2003 la Interpretación 3, que pasaba a formar parte de las normas vigentes en las provincias, no así en la Ciudad autónoma de Buenos Aires, que en el mismo año sancionó la Resolución 11/2003.

La diferencia fundamental entre ambas radica en que la Interpretación de la FACPCE considera a la diferencia entre el valor contable ajustado y el valor fiscal de los bienes de uso como una diferencia temporaria, mientras que para el Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, esta diferencia era permanente. Esta última postura se fundamentaba en que el costo original reexpresado no consiste en la utilización de una base de valuación contable diferente, sino solamente la adecuación de las partidas a una unidad de medida homogénea y, por lo tanto, al no existir diferencia entre las valuaciones, no debería ser considerada temporaria. La doctrina en general considera válida esta afirmación para el método basado en el Estado de Resultados.

Actualmente, como resultado del proceso de unificación de normas técnicas en todo el país, la Interpretación 3 de la Federación que establece que los estados contables deben informar el pasivo por impuesto diferido que surge de la diferencia entre el activo contable ajustado y el impositivo (que no contempla el ajuste) fue modificada para ser adoptada por el Consejo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Esta modificación permite a los entes que aplicaban las normas de la Ciudad de Buenos Aires no reconocer este pasivo e informar esta situación en la información complementaria. Esta información complementaria no fue obligatoria para aquellos entes de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma hasta los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008. Para aquellos entes controlados por la Comisión Nacional de Valores esta obligatoriedad se impuso a partir del 1 de enero de 2006.

Interpretación 3. Aquellos entes que no hubieran reconocido inicialmente el pasivo por el impuesto diferido por aplicación de la norma 11/2003, pueden reconocerlo o no y en este último caso presentar la siguiente información complementaria:

- El valor del pasivo por impuesto diferido no reconocido.
- El plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual.
- El valor descontado que le correspondería si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual.
- El efecto que produce en el cargo por impuesto de cada ejercicio su no reconocimiento.

El pasivo por impuesto diferido debe contabilizarse como contrapartida a resultados de conformidad con lo establecido por la RT17.

La Interpretación argumenta que el hecho generador del pasivo por impuesto diferido es la inflación y su falta de reconocimiento por las normas tributarias, debiendo considerarse un costo que no puede vincularse con un ingreso determinado pero sí con un periodo, debiendo, por lo tanto, ser cargado al resultado de éste.

Martín Kerner opina que *<<la reexpresión no implica un mayor valor de los bienes ni su reconocimiento de una ganancia contable sino es simplemente un cambio en la unidad de medida. La ganancia devendrá en el futuro con el uso o la venta del bien. Por lo tanto, si se reconoce el cargo a resultados de su efecto fiscal en el ejercicio de la reexpresión no se estaría respetando la correlación entre ingresos y gastos, ya que el cambio de unidad de medida no*

*generó un resultado, sino que el mismo se genera en el futuro>>. La solución del autor no es la de tratar la diferencia como permanente sino proponer la inclusión de esta situación como una excepción al método diferido.*

### **3. Normas Internacionales**

La NIC 12 coincide con la postura de la Federación. La NIC 12,m al tratar el tema en el párrafo introductorio 3 regula que: *<<Existen algunas diferencias temporarias en este nuevo método que no eran diferencias temporales en el antiguo, por ejemplo las que aparecen cuando: b) los activos y pasivos no monetarios se reexpresan siguiendo la NIC 29>>.*

En su Apéndice A cuando da ejemplos de diferencias temporarias, señala el su párrafo 18: *<<Hiperinflación: los activos no monetarios se reexpresan en los términos de la unidad de medida corriente en la fecha de balance, pero no se hace ningún ajuste equivalente para propósitos fiscales (el impuesto diferido se carga a resultados del periodo)>>.*

### **4. Normas de la Comisión Nacional de Valores**

La CNV emitió las resoluciones nros. 485/2005 y 487/2006. La primera de ellas, que adoptó las normas emitidas por la profesión contable, casi sin modificaciones, establece que la diferencia en cuestión es temporaria pero no acepta la solución planteada por la Interpretación 3. A su vez exigió el reconocimiento del pasivo y su contabilización desde el primer ejercicio de aplicación de la nueva norma, es decir, desde aquellos ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2006. Si permitió como facilidad que el monto se reconociera en tres ejercicios. Si el ente optaba por ello, debía manifestarlo por nota y detallar la porción pendiente de reconocimiento y evolución en los 3 ejercicios. Esta exigencia fue recibida con agrado por los principales referentes del país, pero no fue igual con las empresas. Las Cámaras empresarias presentaron un reclamo a la Comisión Nacional de valores y se realizaron numerosas reuniones solicitando no modificar lo que las normas profesionales permitían. A pedido de las sociedades que cotizan en Bolsa y que poseen bienes de uso con una extendida vida útil, se modificó el criterio de contabilización del impuesto diferido para compatibilizarlo con las normas contables y entonces surge la Resolución 486/2006 que permite a los entes elegir no contabilizar el pasivo por impuesto diferido y explicarlos en nota , situación que sería obligatoria en el primer ejercicio de aplicación de las normas, es decir, ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2006. A continuación transcribimos el inciso c) de la citada norma:

*<< Será de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2006 lo establecido en la Respuesta (identificada como 3) a la Pregunta 1 de la Interpretación 3 de la FACPCE. Aquellas sociedades que opten por no reconocer el pasivo por impuesto diferido deberán, para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2006, presentar en sus estados contables la información complementaria requerida en la respuesta (identificada como 7) de la pregunta 3 de la citada Interpretación 3>>.*

En definitiva, esta norma obliga a los entes bajo la jurisdicción de la CNV a elegir entre contabilizar el pasivo por impuesto diferido o informarlo por nota y si optara por esto último, la misma es obligatoria en el primer ejercicio en que se aplican las nuevas normas, es decir, a partir del 1 de enero de 2006. Para el resto de los entes de la CABA es obligatoria a partir de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2008. Esta nota debe informar :

- a. el valor del pasivo por impuesto diferido que se optó por no reconocer
- b. el plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual. Debe realizarse una estimación de los ejercicios en que dicha diferencia temporaria se reversará.

La forma práctica de hacer este cálculo puede basarse en:

- Trabajar con las planilla de inventario de los bienes de uso y para cada uno de los integrantes calcular la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal;
- Dividir esa diferencia por los años de vida útil que le restan a cada bien;
- Ubicar el valor determinado en el punto anterior en cada uno de los años siguientes, hasta agotar la vida útil remanente;
- Sumar las columnas correspondientes a cada año.
- Así se obtiene el valor que se reversará en cada año posterior al que se está informando.

- c. el valor descontado que le correspondería, si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual.

- d. El efecto que produce en el cargo del impuesto a las ganancias en cada ejercicio su no reconocimiento inicial como pasivo. ( implicaría en ese caso un aumento de la tasa efectiva)).

## 5. La reexpresión de activos y pasivos por impuesto diferido

Siguiendo el análisis planteado corresponde analizar si los activos y pasivos por impuesto diferido deben ser reexpresados, es decir, ajustados por inflación o si deben considerarse en moneda original a los efectos de determinar el valor a imputar como impuesto a las ganancias.

Al respecto, son de aplicación las normas internacionales (NIC, NIIF, SIC o IFRIC) que pudieran tratar el tema.

El IFRIC de la IASCF ha emitido, y el IASB aprobado, la CINIIF (IFRIC) 7 que se denomina “Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29”. Esta norma plantea los siguientes problemas:

¿Cómo se interpreta el requisito que figura en el párrafo 8 de la NIC 29 <<...establecida en términos de la unidad de medida corriente en la fecha del balance>> cuando el ente aplique esta norma?; y

¿Cómo debería un ente contabilizar las partidas iniciales por impuestos diferidos en sus estados financieros reexpresados?

En relación a la primera pregunta, la norma establece que si corresponde aplicar la NIC 29 en un ejercicio dado que se encuentra el ente en un contexto hiperinflacionario y en el ejercicio anterior no lo hubiera sido, el ente aplicará los requerimientos como si la economía hubiera sido siempre hiperinflacionaria.

Las partidas no monetarias valuadas al costo histórico se reexpresaran para reflejar el efecto de la inflación desde la fecha de adquisición a la fecha de cierre. Para las partidas no monetarias registradas a valores corrientes en fechas distintas a la de adquisición la reexpresión reflejara el efecto de la inflación desde la fecha de la determinación de esos valores hasta la de cierre de ejercicio.

En lo que respecta a la segunda pregunta, la norma que establece que en la fecha de cierre, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y valorarán de

acuerdo con la NIC 12. Y los impuestos diferidos que figuren en el balance de apertura del ejercicio que se informa se determinarán de la siguiente manera:

- a) el ente remediará las partidas por impuestos diferidos según la NICX 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del balance de apertura del ejercicio que se informa, aplicando la unidad de medida de esa fecha.
- b) Las partidas por impuestos diferidos revaloradas se reexpresarán desde la fecha de balance de apertura del ejercicio que se informa, hasta la fecha de cierre del mismo.

Después de que una entidad haya reexpresado sus estados financieros, todas las cifras comparativas que figuren en esos estados para ejercicios posteriores, incluyendo las partidas por impuestos diferidos, se reexpresarán aplicando la variación de la unidad de medida para esos ejercicios posteriores, únicamente a los estados financieros reexpresados en el ejercicio anterior.

De aplicarse esta norma, la diferencia de los saldos remedidos al inicio de activos y pasivos por impuestos diferidos reexpresados al cierre y los saldos determinados al cierre están conformados por:

- Disminución por cambios en diferencias temporarias existentes al inicio del ejercicio, como consecuencia de su remediación ( al remedirla, los activos no monetarios se reexpresan hasta el inicio y su valor fiscal permanece fijo, lo que incrementa la diferencia temporaria al inicio). Al incrementar la diferencia temporaria al inicio el crecimiento entre el inicio y el cierre de esa misma diferencia temporaria.
- Incremento por pérdida en la medición fiscal del activo por la inflación ocurrida en el ejercicio (el valor contable se reexpresa, pero no el valor fiscal), aumentando la diferencia entre ambos valores al cierre).

## **CASOS PRÁCTICOS**

A continuación exponemos dos casos prácticos integrales de la temática tratada. En el primer caso serán mayores las diferencias imponibles y en el segundo las diferencias deducibles.

Si bien las normas establecen que las diferencias sean determinadas sobre las bases contables y fiscales, hemos encarado los casos prácticos partiendo del resultado contable. Esto es así porque en la práctica profesional se da de esa manera y es improbable que además del esfuerzo significativo que implica la liquidación impositiva, se realice un doble trabajo determinando las diferencias entre la valuación contable e impositiva de activos y pasivos.

### **CASO 1**

Datos:

La firma ZZ cierra sus ejercicios el 31 de diciembre de cada año. La presentación de la declaración jurada y el pago del impuesto vencen el 30 de abril del año siguiente. En el ejercicio X se aplica por primera vez el método del impuesto diferido.

La tasa del impuesto es del 35%.

Se requiere:

I. Determinar el impuesto a las ganancias por el ejercicio x10 según el método y exponer los estados contables.

II. Contabilizar en ejercicios posteriores la reversión de las diferencias.

**Estado de Resultados por el ejercicio cerrado el 31/12/x10 en pesos**

Ventas	100.000
<u>Costo de ventas</u>	<u>-30.000</u>
Subtotal	70.000
<u>Reembolsos de exportación</u>	<u>10.000</u>
Resultado bruto	80.000
Gastos de comercialización	-5.000
Gastos de administración	-31.000
<u>Resultados financieros y por tenencia</u>	<u>-10.000</u>
Resultado ordinario	34.000
<u>Resultado extraordinario</u>	<u>4.000</u>
Resultado final (gcia.)	38.000

**Estado de Situación Patrimonial por el ejercicio cerrado el 31/12/x10 en pesos**

<b>Activo</b>		<b>Pasivo</b>	
<b>Activo Corriente</b>		<b>Pasivo Corriente</b>	
Disponibilidades	500	Proveedores	5.000
Créditos por ventas	25.500		
Bienes de cambio	44.000		

<i>Total Activo Corriente</i>	<i>70.000</i>	<i>Total Pasivo Corriente</i>	<i>5.000</i>
<b>Activo No corriente</b>		<i>Total pasivo</i>	<i>5.000</i>
Bienes de uso	50.000		
<i>Total Activo No Corriente</i>	<i>50.000</i>	<b>Patrimonio Neto</b>	<b>115.000</b>
<i>Total Activo</i>	<i>120.000</i>	<i>Total Pasivo y PN</i>	<i>120.000</i>

El Patrimonio Neto se compone de :

Capital            77.000

Rtdo. del Ej.    38.000

Referencias:

1) Parte de las ventas efectuadas por la empresa durante el ejercicio se concretaron otorgando financiación a 24 meses. Contablemente se reconoció el resultado por las ventas totalmente en el presente ejercicio. Impositivamente se siguió el método del devengado exigible. La utilidad total de estas operaciones asciende a \$14.000, resultando exigibles la mitad en el X10 y la otra mitad en x11.

2) La firma compró en x10 un sistema informático con el beneficio se poder deducir la totalidad del gasto en ejercicio de alta. Valor de origen: \$3.000, Vida útil estimada: 3 años, amortización contable en línea recta; amortización impositiva totalmente en ejercicio de alta.

3) La existencia final de mercaderías de reventa fue valuada a su costo de reposición, generando un resultado por tenencia de \$4.000. No se han producido R x T de la mercadería vendida en el ejercicio. Las normas impositivas indican la valuación al precio de la ultima compra ( \$5.00 por unidad).

Costo de ventas

EI	10.000 x 5	=	50.000
C	4.000 x 5	=	20.000
EF	-8.000 x 5.50	=	-44.000
R x T	8.000 x 0.50	=	<u>4.000</u>
CV			30.000

Existencias

Contable	8.000 x 5.5	=	44.000
Impositiva	8.000 x 5.00	=	<u>40.000</u>
Diferencia			4.000

4) La empresa ha constituido durante x10 una previsión para incobrabilidades: un cliente ha efectuado un pedido de quiebra en fecha próxima al cierre pero que aun no ha sido abierta por el juez. No se habían realizado gestiones de cobro. La previsión asciende a \$1.500 y su contrapartida contable fue imputada en Gastos de Comercialización.

5) Dentro de los Bienes de uso existen rodados adquiridos en X6 que son amortizados en la contabilidad por Km. Recorridos, siendo su vida útil de 100.000 Km. Impositivamente se amortizan en línea recta por 5 años.

Valor de origen: \$5.000

Adquisición: x6.

Km. recorridos hasta el 31/12/x9: 90.000.

Km. Recorridos en X10: 10.000.

Amortización contable: Amortización impositiva

\$5.000/100.000km = 0.05 \$/Km. \$5.000/5 años = 1.000 \$/año

Acumulada: \$4.500 Acumulada: \$4.000

Del ejercicio: \$500 Del ejercicio: \$1.000

6) la empresa ha percibida en el ejercicio reembolsos por exportación por impuestos pagados en el mercado interno de \$10.000 Estos se encuentran exentos en el mercado interno (supuesto).

7) La empresa ha pagado \$20.000 en el ejercicio en concepto de honorarios a su director, cargados como gastos de Administración. Esta suma fue aprobada por Asamblea del 31/03/x11. El máximo deducible es de \$12.500

8) Los resultados extraordinarios se originan en una expropiación de un terreno y coinciden la utilidad contable y la fiscal.

Solución propuesta

DIFERENCIAS DEL EJERCICIO

Concepto	Tipo	Ajuste impositivo	Efecto
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Ventas por devengado exigible	T	-7.000	-2.450
Deducción bienes de uso	T	-2.000	-700
Valuación de existencias	T	-4.000	-1.400
Previsión para incobrables	T	1.500	525
Reembolso para exportación	D	-10.000	0
Honorarios de director	D	7.500	0
<b>Total</b>		<b>-14.000</b>	<b>-4.025</b>

## CRONOGRAMA DE REVERSIONES

<b>Concepto</b>	<b>Efecto fiscal</b>	<b>Reversión en x11</b>	<b>Reversión en x12</b>	
Ventas por devengado exigible		-2.450	2.450	
Deducción bienes de uso		-700	350	350
Valuación de existencias		-1.400	1.400	
Previsión para incobrables		525	-525	
<b>Total</b>	<b>-4.025</b>	<b>3.675</b>	<b>350</b>	

## REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

<b>Concepto</b> <b>(diferencia x alícuota)</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto fiscal</b>
---	-------------	--------------------------	----------------------

Amortización de rodados	T	-500	-175
-------------------------	---	------	------

## IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		38.000
Ajustes impositivos		
-del ej.	-14.000	
- de ej. Anteriores	<u>-500</u>	<u>-14.500</u>
Resultado impositivo		23.500
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>
Impuesto a pagar		8.225

## DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable		38.000
Diferencias definitivas		
-Reembolsos	-10.000	
-Honorarios	7.500	-2.500
Resultado contable imponible		35.500
Tasa		0.35
Impuesto		12.425

## CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

Deuda por impuesto diferido	-4.550
<u>Crédito por impuesto diferido</u>	<u>525</u>
Neto: deuda por impuesto diferido	-4.025

## EFECTO FISCAL TOTAL

Diferencias transitorias del ejercicio	-4.025
<u>AREA</u>	<u>-175</u>
Total	-4.200

## REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	12.425
Pasivo por impuesto diferido	4.025
AREA	175

Impuesto a las ganancias a pagar	8.225
----------------------------------	-------

## CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Resultado ordinario	34.000
Diferencias definitivas	<u>-2.500</u>
	31.500
Impuesto (31.500 x 35%)	<u>11.025</u>
Resultado extraordinario	4.000
Impuesto (4.000 x 35%)	<u>1.400</u>
Resultado extraordinario a exponer	2.600

## ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	100.000
Costo de ventas	<u>-30.000</u>
Subtotal	70.000
Reembolsos de exportación	<u>10.000</u>
Resultado bruto	80.000
Gastos de comercialización	-5.000
Gastos de administración	-31.000
Resultados financieros y por tenencia	-10.000
Impuesto a las ganancias	<u>-11.025</u>
Resultado ordinario	22.975
Resultado extraordinario	<u>2.600</u>

Resultado final (ganancia)	25.575
----------------------------	--------

## ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

<b>Activo</b>		<b>Pasivo</b>	
<b>Activo Corriente</b>		<b>Pasivo Corriente</b>	
Disponibilidades	500	Proveedores	5.000
Créditos por ventas	25.500	Cargas fiscales	8.225
Bienes de cambio	44.000		
<i>Total Activo Corriente</i>	<i>70.000</i>	<i>Total Pasivo Corriente</i>	<i>13.225</i>
<b>Activo No corriente</b>		<b>Pasivo No corriente</b>	
Bienes de uso	50.000	Otros pasivos	
4.025			
		<i>Total pasivo No corriente</i>	<i>4.025</i>
		<i>Total</i>	<i>Pasivo</i>
<i>17.250</i>			
<i>Total Activo No Corriente</i>	<i>50.000</i>	<b>Patrimonio Neto</b>	<b>102.750</b>
<i>Total Activo</i>	<i>120.000</i>	<i>Total Pasivo y PN</i>	<i>120.000</i>

- El rubro cargas fiscales registra el saldo de impuesto a las ganancias a pagar que coincide con la liquidación.
- Otros Pasivos refleja el efecto fiscal de las diferencias transitorias.
- El Patrimonio Neto se compone de : Capital 77.000; AREA 175; y resultado del ejercicio 25.575.

## INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

**Nota n°...:** Conceptos relacionados con el Impuesto a las Ganancias. Conciliación entre el cargo por impuesto y el importe de aplicar la tasa al resultado contable. Determinación del saldo fiscal.

Resultado contable		38.000
Neto de conceptos no computables		<u>-2.500</u>
(ingresos exentos y gastos no deducibles)		
Resultado imponible		35.500
Tasa		<u>0.35</u>
Impuesto a las ganancias		<b>12.425</b>
-imputable a resultados ordinarios	11.025	
-imputable a resultados extraordinarios	<u>1.400</u>	
Efecto fiscal del nacimiento y reversión de las dif. Transitorias		<u>-4.200</u>
Impuesto a las Ganancias a pagar		<b>8.225</b>

**Nota n°...:** Otros Pasivos. Composición del pasivo por impuestos diferidos

-Utilidades por ventas a computar impositivamente		
en ejercicios siguientes		-2.450
-Depreciación acelerada de Bienes de uso		-700
-Valuación de bienes de cambio		-1.400
-Valuación de créditos por ventas		525
Pasivo neto por impuestos diferidos		<b>4.025</b>

**Nota nº...: cambios en las normas contables**

Pos disposiciones técnicas vigentes se ha cambiado la contabilización del impuesto a las ganancias, comenzando a emplear el método del impuesto diferido.

**Nota nº...: Contingencias**

Los estados contables incluyen pasivos contingentes en Otros Pasivos, originados en la aplicación del método mencionado en la nota precedente.

**REVERSIÓN DE LAS DIFERENCIAS TRANSITORIAS EN EJERCICIOS POSTERIORES**

En los ejercicios posteriores a x10 se produce la reversión de las diferencias transitorias.

La tasa del impuesto continua siendo del 35%.

En el ejercicio x12 surge una diferencia transitoria deducible de 1.200 reversible en x13.

Los resultados contables imponibles de los ejercicios posteriores son 35.500. No hay resultados extraordinarios.

**Ejercicio x11**

- 1) se produce la exigibilidad de las cuotas restantes del ejercicio anterior en las que se aplicó el devengado exigible.
- 2) El sistema de computación adquirido en ejercicio anterior se amortiza por la fracción correspondiente.
- 3) Se venden las mercaderías existentes al cierre de x10.
- 4) Se abre el proceso de quiebra del cliente que la había solicitado. La legislación fiscal permite su deducción de resultados.

## REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto</b>
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Ventas por devengado exigible	T	7.000	2.450
Deducción Bs. De uso	T	1.000	350
Valuación de existencias	T	4.000	1.400
Previsión para incobrables	T	-1.500	-525
Total		<b>10.500</b>	<b>3.675</b>

## IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		35.500
Ajustes impositivos		
<u>-del ej. Anterior</u>	10.500	<u>10.500</u>
Resultado impositivo		46.000
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>
Impuesto a pagar		16.100

## DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable		35.500
<u>Diferencias definitivas</u>		<u>0</u>
Resultado contable imponible		35.500
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>

Impuesto	12.425
----------	--------

#### CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

Se contabiliza una reducción del pasivo por impuesto diferido, quedando el saldo de 350 que será revertido en x12.

Deuda por impuesto diferido	4.200
<u>Crédito por impuesto diferido</u>	<u>- 525</u>
Neto: deuda por impuesto diferido	3.675

#### REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	12.425
Pasivo por impuesto diferido	3.675
Impuesto a las ganancias a pagar	16.100

#### CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Corresponde en su totalidad al resultado ordinario.

#### INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Las notas son similares a las de x10 a excepción de la que se refiere al cambio del método de contabilización por el del impuesto diferido.

#### Ejercicio x12

- 1) Se amortiza totalmente el sistema informático.

2) Se contabilizó una nueva provisión por malos créditos de \$1.200, el cual será deducible en ejercicio x13.

## DIFERENCIAS DEL EJERCICIO

<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto</b>
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Pérdida por incobrabilidades	T	1.200	420
<b>Total</b>		<b>-1.200</b>	<b>-420</b>

## REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto</b>
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Deducción bs. De uso	T	1.000	350
<b>Total</b>		<b>1.000</b>	<b>350</b>

## IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		35.500
Ajustes impositivos		
-del ej.	1.200	
<u>- de ej. Anteriores</u>	<u>1.000</u>	<u>2.200</u>
Resultado impositivo		37.700
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>
Impuesto a pagar		13.195

## DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable	35.500
<u>Diferencias definitivas</u>	<u>0</u>
Resultado imponible	35.500
<u>Tasa</u>	<u>0.35</u>
Impuesto	12.425

#### CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

Se cancela la cuenta de pasivo por Impuesto Diferido dado que se reversa la ultima diferencia surgida en x10. Por otro lado, se reconoce un crédito por impuesto diferido por el incobrable.

#### REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	12.425	
Pasivo por impuesto diferido	350	
Activo por impuesto diferido	420	
Impuesto a las ganancias a pagar		13.195

#### CLASIFICACIÓN DEL IMPUESTO

Corresponde a resultados ordinarios.

#### INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Similares a las de x11.

**Cambio de tasa**

A continuación agregamos el supuesto de que la tasa se eleva al 40% en el ejercicio x11 y se mantiene en el ejercicio x12. A continuación calculamos el incremento:

<b>Concepto</b>	<b>Importe</b>	<b>Tasa 35%</b>	<b>Tasa 40%</b>	<b>Incremento</b>
Ventas dev exig	-7.000	-2.450	-2.800	-350
Deducción bs uso	-2.000	-700	-800	-100
Valuación de existencias	-4.000	-1.400	-1.600	-200
Previsión para incobrables	1.500	525	600	75
<b>Totales</b>	<b>-11.500</b>	<b>-4.025</b>	<b>-4.600</b>	<b>-575</b>

**Ejercicio x11****CAMBIO DE TASA**

Cambio de Tasa Ganancias	575
Deuda por Impuesto Diferido	575

**REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES**

<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto</b>
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Ventas por devengado exigible	T	7.000	2.800

Contabilización del impuesto a las ganancias- Método del Impuesto Diferido

Florencia Sasso

Octubre de 2009

Deducción Bs. De uso	T	1.000	400
Valuación de existencias	T	4.000	1.600
Previsión para incobrables	T	-1.500	-600
<b>Total</b>		<b>10.500</b>	<b>4.200</b>

IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		35.500
Ajustes impositivos		
<u>-del ej. Anterior</u>	10.500	<u>10.500</u>
Resultado impositivo		46.000
<u>Tasa</u>		<u>0.40</u>
		18.400

DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable	35.500
<u>Diferencias definitivas</u>	<u>0</u>
Resultado contable imponible	35.500
<u>Tasa</u>	<u>0.40</u>
Impuesto	14.200

CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

El efecto fiscal neto de las reversiones es 4.200. Se contabiliza una reducción de la cuenta pasivo por impuesto diferido, quedando el saldo en 400, que es el efecto de la diferencia que se reversará en x12.

Deuda por impuesto diferido	4.800
<u>Crédito por impuesto diferido</u>	<u>- 600</u>
Neto: deuda por impuesto diferido	4.200

## REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	14.200
Pasivo por impuesto diferido	4.200
Impuesto a las ganancias a pagar	18.400

## CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Corresponde en su totalidad al resultado ordinario.

## INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Debe adaptarse la nota de la conciliación. El resto son las mismas que las explicadas para el ejercicio x10.

**Nota n°...:** Conceptos relacionados con el Impuesto a las Ganancias. Conciliación entre el cargo por impuesto y el importe de aplicar la tasa al resultado contable. Determinación del saldo fiscal.

Resultado contable imponible	35.500
Tasa	<u>0.40</u>
Cargo impositivo por aplicación de la tasa al resultado contable	14.200

Efecto fiscal del cambio de la tasa	<u>575</u>
Impuesto a las ganancias según estado de resultados	<u>14.775</u>
Cargo impositivo por aplicación de tasa a resultado contable	14.200
Efecto fiscal del nacimiento y reversión de las dif. Transitorias	3.675
Efecto fiscal del cambio de tasa sobre la reversión de las dif. Trans.	<u>525</u>
Impuesto a las ganancias a pagar	18.400

### Ejercicio x12

#### DIFERENCIAS DEL EJERCICIO

Concepto	Tipo	Ajuste impositivo	Efecto
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Quebranto por incobrables	T	1.2000	480
Total		<b>1.200</b>	<b>480</b>

#### REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

Concepto	Tipo	Ajuste impositivo	Efecto
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Deducción Bs. De uso	T	1.000	400
Total		<b>1.000</b>	<b>400</b>

## IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		35.500
Ajustes impositivos		
-del ejercicio	1.200	
<u>-del ej. Anterior</u>	<u>1.000</u>	<u>2.200</u>
Resultado impositivo		37.700
<u>Tasa</u>		<u>0.40</u>
		15.080

## DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable		35.500
<u>Diferencias definitivas</u>		<u>0</u>
Resultado contable imponible		35.500
<u>Tasa</u>		<u>0.40</u>

Impuesto		14.200
----------	--	--------

## CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

Se cancela la cuenta de pasivo por impuesto diferido dado que se reversa la diferencia originada en x10.

## REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	14.200
--------------------------	--------

Pasivo por impuesto diferido	400	
Crédito por impuesto diferido	480	
Impuesto a las ganancias a pagar		15.080

#### CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Corresponde en su totalidad al resultado ordinario.

#### INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Las notas son similares a las ya descriptas.

#### **CASO 2**

Datos:

El presente caso práctico se basa en los datos del CASO 1 y los que se enuncian a continuación.

Se requiere:

I. Determinar el impuesto a las ganancias por el ejercicio x10 sobre la base del presente método y exponer el Estado de Situación Patrimonial, el Estado de Resultados y la Información Complementaria en función del mismo.

II. Contabilizar en los ejercicios siguientes la reversión de las diferencias transitorias determinadas.

Referencias:

1) La empresa pagó durante el ejercicio honorarios a su directorio por \$20.000, imputados a Gastos de Administración. Dicha suma fue aprobada por la Asamblea y asignada directamente el 30/09/x11. La declaración jurada vence el 10/05/x11. El máximo deducible según la ley es \$12.500.

2) Al cierre se produjo una baja por obsolescencia de un bien de uso.

Valor de origen: 20.000

Amortizaciones acumuladas: 12.000

Amortización: línea recta al 10% por año.

Vida útil: 10 años; transcurrida al 31/12/x10: 6 años.

Valor neto de realización: 0.

Impositivamente se opta por continuar amortizándolo hasta agotar la vida útil original. Esto hace que el cargo de amortización del ejercicio de 2.000 coincida contable e impositivamente. Surge una diferencia por haberse computado en la contabilidad \$8.000 más para agotar su valor residual.

3) la empresa ha percibido reembolsos de importación exentos por \$10.000

4) La empresa no aplicó el devengado exigible.

5) No existen otras diferencias entre los criterios contables y los seguidos impositivamente.

Solución propuesta

DIFERENCIAS DEL EJERCICIO

Concepto	Tipo	Ajuste impositivo	Efecto
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Honorarios del Directorio	T	12.500	4.375

Contabilización del impuesto a las ganancias- Método del Impuesto Diferido

Florencia Sasso

Octubre de 2009

Honorarios del Directorio	D	7.500	0
Desafectación por desuso		T	8.000
2.800			
Reembolso de exportación		D	-10.000
0			
<b>Total</b>			<b>-18.000</b>
<b>7.175</b>			

CRONOGRAMA DE REVERSIONES

Concepto	Efecto fiscal	Reversión en x11	Reversión en x12
Honorarios del Directorio	4.375	4.375	0
Desafectación por desuso	2.800	700	700
<b>Total</b>	<b>7.175</b>	<b>5.075</b>	<b>700</b>

IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable	38.000
Ajustes impositivos	
-del ej.	18.000
	<hr/>
Resultado impositivo	56.000
Tasa	0.35
	<hr/>
Impuesto a pagar	19.600

DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable		38.000
Diferencias definitivas		
-Reembolsos	-10.000	
<u>-Honorarios</u>	<u>7.500</u>	<u>-2.500</u>
Resultado contable imponible		35.500
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>
Impuesto		12.425

## EFECTO FISCAL TOTAL

<u>Diferencias transitorias del ejercicio</u>	<u>7.175</u>
Total	7.175

## REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	12.425
Crédito por impuesto diferido	7.175
Impuesto a las ganancias a pagar	19.600

## CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Resultado ordinario	34.000
Diferencias definitivas	<u>-2.500</u>
	31.500
Impuesto (31.500 x 35%)	<u>11.025</u>

Resultado extraordinario	4.000
Impuesto (4.000 x 35%)	<u>1.400</u>
Resultado extraordinario a exponer	2.600

## ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	100.000
Costo de ventas	<u>-30.000</u>
Subtotal	70.000
Reembolsos de exportación	<u>10.000</u>
Resultado bruto	80.000
Gastos de comercialización	-5.000
Gastos de administración	-31.000
Resultados financieros y por tenencia	-10.000
Impuesto a las ganancias	<u>-11.025</u>
Resultado ordinario	22.975
Resultado extraordinario	<u>2.600</u>
Resultado final (ganancia)	25.575

## ESTADO DE SITUACIÓN PATRIMONIAL

<b>Activo</b>		<b>Pasivo</b>	
<b>Activo Corriente</b>		<b>Pasivo Corriente</b>	
Disponibilidades	500	Proveedores	5.000
Créditos por ventas	25.500	Cargas fiscales	19.600

Bienes de cambio	44.000		
<i>Total Activo Corriente</i>	<i>70.000</i>	<i>Total Pasivo Corriente</i>	<i>24.600</i>
<b>Activo No corriente</b>		<b>Pasivo No corriente</b>	
Otros créditos	7.175		
Bienes de uso	50.000		
		<i>Total</i>	<i>Pasivo</i>
			<i>24.600</i>
<i>Total Activo No Corriente</i>	<i>57.175</i>	<b>Patrimonio Neto</b>	<b>102.575</b>
<i>Total Activo</i>	<i>127.175</i>	<i>Total Pasivo y PN</i>	<i>127.175</i>

- El rubro cargas fiscales registra el saldo de impuesto a las ganancias a pagar que coincide con la liquidación.
- Otros créditos refleja el efecto fiscal de las diferencias transitorias deducibles.
- Otros Pasivos refleja el efecto fiscal de las diferencias transitorias.
- El Patrimonio Neto se compone de : Capital 77.000 y resultado del ejercicio 25.575.

#### INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Son las mismas que las detalladas en el caso 1.

#### REVERSIÓN DE LAS DIFERENCIAS TRANSITORIAS EN EJERCICIOS POSTERIORES

En los ejercicios posteriores a x10 se produce la reversión de las diferencias transitorias.

La tasa del impuesto continua siendo del 35%.

No hay diferencias definitivas ni surgen otras diferencias transitorias.

Los resultados contables imponibles de los ejercicios posteriores son 35.500. No hay resultados extraordinarios.

### **Ejercicio x11**

- 1) Se deducen impositivamente los honorarios de directorio de x10.
- 2) Se amortizan impositivamente los bienes de desuso.

#### REVERSIÓN DE DIFERENCIAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

<b>Concepto</b>	<b>Tipo</b>	<b>Ajuste impositivo</b>	<b>Efecto</b>
<b>fiscal (diferencia x alícuota)</b>			
Honorarios del Directorio	T	-12.500	- 4.375
Desafectación por desuso	T	-2.000	-700
<b>Total</b>		<b>-14.500</b>	<b>-5.075</b>

#### IMPUESTO A PAGAR

Resultado contable		35.500
Ajustes impositivos		
-del ej.	14.500	-14.500
Resultado impositivo		21.000
<u>Tasa</u>		<u>0.35</u>
Impuesto a pagar		7.350

## DETERMINACIÓN DEL CARGO CONTABLE

Resultado contable	35.500
Diferencias definitivas	
Resultado contable imponible	35.500
<u>Tasa</u>	<u>0.35</u>
Impuesto	12.425

## CUENTA DE IMPUESTO DIFERIDO A REGISTRAR

El efecto fiscal neto de las reversiones es 5.075. Se contabiliza como una reducción del crédito surgido en x10, quedando el saldo en 2.100 que será reversado en los ejercicios siguientes.

## REGISTRACION

Impuesto a las ganancias	12.425	
Crédito por impuesto diferido		5.075
Impuesto a las ganancias a pagar		7.350

## CLASIFICACION DEL IMPUESTO

Corresponde totalmente al resultado ordinario.

## INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Corresponden notas similares a las descriptas en x10.

**Ejercicio x12**

Se reversa la parte correspondiente a la diferencia originada con motivo de la amortización del bien desafectado.

Impuesto a las ganancias a pagar	700
Crédito por impuesto diferido	700

**Ejercicio x13**

Se reversa la parte correspondiente a la diferencia originada con motivo de la amortización del bien desafectado.

Impuesto a las ganancias a pagar	700
Crédito por impuesto diferido	700

**Ejercicio x14**

Se reversa la parte correspondiente a la diferencia originada con motivo de la amortización del bien desafectado.

Impuesto a las ganancias a pagar	700
Crédito por impuesto diferido	700

## **CONCLUSIONES**

Si bien el método de contabilización del impuesto a las ganancias es un tema que doctrinariamente se ha analizado en las últimas décadas, su aplicación práctica es reciente y, por lo tanto, surgen aspectos que generan algún tipo de controversia. Se han abordado los aspectos más importantes acerca del tratamiento contable de las situaciones más usuales. Hemos efectuado un exhaustivo análisis de los distintos métodos de contabilización del impuesto a las ganancias a la luz de los principios contables generalmente aceptados.

Habiendo cumplido con los objetivos planteados, podemos afirmar que:

Se ha analizado la evolución histórica de los distintos métodos que fueron reemplazados hasta llegar al actual método diferido vigente, concluyendo acerca de la insatisfacción de los profesionales y, lo que es más grave aún, la insatisfacción de los usuarios de la información contable respecto de los criterios -afortunadamente- desestimados.

Se ha efectuado una comparación de las normas contables e impositivas que rigen en los casos más comunes que podemos encontrar en la práctica profesional, estableciendo las diferencias sustanciales existentes entre ellas.

Se han analizado y ejemplificado mediante casos prácticos las diferencias temporarias y permanentes derivadas del punto anterior.

Se han estudiado las normas contables nacionales y las internacionales sobre el tema ya que estas últimas se aplican supletoriamente y se concluye que no hay contraposición sino complementariedad entre ambas.

Se ha analizado el impacto de las variaciones del poder adquisitivo de la moneda no sólo sobre la calidad de la información sino también en los aspectos relevantes de exposición.

En función de ello, estamos en condiciones de afirmar que la aplicación del método es un avance, ya que resulta coherente con el criterio de devengado y un correcto apareamiento entre costos e ingresos consagrado por las normas vigentes. De esta manera comprobamos plenamente nuestra hipótesis,

reafirmando que, mediante las nuevas resoluciones técnicas, la FACPCE ha logrado un acercamiento entre las normas contables e impositivas. Decimos acercamiento porque, al responder a objetivos diferentes y, por ende, regirse por principios sustancialmente distintos, no necesariamente estas normas deben coincidir pero sí coexistir sin confrontación.

La contabilización del impuesto a las ganancias por el método tradicional conlleva distorsiones en los estados contables y, consecuentemente, las conclusiones que se obtengan al aplicar herramientas de estados contables tales como ratios de liquidez, endeudamiento, solvencia, etc., también estarán sesgadas. Estos índices son habitualmente utilizados en análisis de estados contables, entre otros métodos, para la toma de decisiones por parte de usuarios internos o externos de la información expuesta. Consecuentemente se podría llegar a tomar decisiones erróneas de no aplicar el método establecido por las normas vigentes. En este punto recordemos el objetivo básico de la contabilidad, de brindar información útil para la toma de decisiones. Siguiendo esta línea, de no aplicar el método del impuesto diferido se estaría vulnerando este precepto, dejando a la contabilidad como una mera técnica sin valor ni aporte alguno.

Mediante el método del impuesto diferido se resuelven estas diferencias sin alterar los objetivos y principios que se aplican en una u otra normativa. De esta manera, se puede obtener información contable que responda al principio de devengado, incluyendo la medición y exposición del impuesto a las ganancias, e información impositiva que luego se vuelque en una declaración jurada que se ajuste a la ley.

Por lo expuesto, estamos en condiciones de afirmar que la obligatoriedad de registrar por medio del método del Impuesto Diferido mejora la medición y la exposición de la información contable de conformidad con las normas contables y profesionales vigentes.

Ahora bien, dicho ésto surge una gran interrogante y ésta se refiere a las motivos por los cuales algunos -y aclaramos no todos- profesionales no han aplicado este método en el procesamiento de la información contable de sus clientes. ¿Consideran que no vale la pena el esfuerzo? No hay un gran conocimiento sobre el tema? ¿Hay falta de compromiso con la actualización y capacitación posterior a la obtención del

título de grado? ¿No se justifica la aplicación en “pequeños clientes”? Éstas y otras cuestiones pueden ser las alternativas de respuesta. Pero ninguna justifica la aplicación de una norma obligatoria que no perjudica sino beneficia la calidad y la utilidad de la información que los mismos profesionales brindan. En definitiva, sin darse cuenta, al no aplicar el método, vulneran la importancia de su propia profesión transformando a la contabilidad en una mera técnica: necesaria porque existen organismos de fiscalización que la requieren pero sin importar la utilidad adicional (que debiera ser el principal objetivo) que puede llegar a brindar esa información a los usuarios e impactar de gran manera en la marcha de los negocios.

## **GLOSARIO**

### **Activo**

Es un recurso:

- a.-** Controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- b.-** Del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

### **Activo contingente**

Es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa.

### **Activo financiero**

Es cualquier activo que posea una de las siguientes formas:

- a.-** Efectivo.
- b.-** Un instrumento de patrimonio neto de otra entidad.
- c.-** Un derecho contractual:
  - a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad.
  - a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad.
- d.-** Un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:
  1. un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a recibir una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio;
  2. un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para esta finalidad, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos

para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

### **Activo intangible**

Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

### **Activos por impuestos diferidos**

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:(a) las diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

### **Amortización**

Es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo a lo largo de su vida útil.

### **Arrendamiento**

Es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

### **Arrendamiento financiero**

Es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

### **Arrendamiento operativo**

Es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

### **Asociada**

Es una entidad sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una dependiente ni constituye una participación en un negocio conjunto. La asociada

puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

### **Base fiscal de un activo**

Es el importe que será deducible, a efectos fiscales, de los beneficios económicos que obtenga la empresa en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo.

### **Base fiscal de un pasivo**

Es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros.

### **Cambio en una estimación contable**

Es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

### **Combinación de negocios**

Es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa.

### **Contrato de carácter oneroso**

Es todo aquel contrato en el cual los costes inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

### **Control conjunto**

Es el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y sólo existirá cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como

de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todas las partes que comparten el control (los partícipes).

### **Coste amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero**

Es el importe al que fue valorado inicialmente el activo o el pasivo financiero, menos los reembolsos del principal, más o menos, según proceda, la imputación o amortización gradual acumulada, utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento, menos cualquier disminución por deterioro del valor o incobrabilidad (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora).

### **Coste de los servicios del ejercicio corriente**

Es el incremento, en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, que se produce como consecuencia de los servicios prestados por los empleados en el presente ejercicio.

### **Coste de los servicios pasados**

Es el incremento en el valor actual de las obligaciones derivadas del plan por causa de los servicios prestados por los empleados en ejercicios anteriores, puesto de manifiesto en el ejercicio corriente por la introducción de nuevas prestaciones post-empleo, por la modificación de las ya existentes o por la introducción en el plan de prestaciones a largo plazo de otra naturaleza. El coste de los servicios pasados puede ser positivo (si las prestaciones se introducen de nuevo o se mejoran los existentes) o negativo (si las prestaciones existentes se reducen).

### **Coste por intereses (NIC 19)**

Es el incremento producido durante un ejercicio en el valor actual de las obligaciones por prestaciones definidas, como consecuencia de que tales retribuciones se encuentran un ejercicio más próximo a su vencimiento.

### **Costes por intereses (NIC 23)**

Son los intereses y otros costes, en los que la empresa incurre y que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.

### **Dependiente (o filial)**

Es una entidad controlada por otra (conocida como dominante o matriz). La dependiente puede adoptar diversas modalidades, entre las que se incluyen las entidades sin forma jurídica definida, tales como las fórmulas asociativas con fines empresariales.

### **Desarrollo**

Es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

### **Diferencias permanentes o definitivas**

Se trata de aquellas que surgen de partidas (tanto de gastos como de ingresos) que si bien participan en la determinación del resultado contable de un ejercicio, están al margen del impuesto a las ganancias por expresas disposiciones de las normas impositivas y aquéllas que la ley considera para la determinación de la renta imponible aunque no se registren contablemente.

### **Diferencias temporarias**

Corresponden a partidas que se imputan contablemente en un ejercicio e impositivamente en otro distinto. Surgen cuando se aplica un criterio diferente en la imputación temporal de los ingresos y gastos del período, por lo que las diferencias que aparecen en un período desaparecen (se reversan) en otro posterior.

### **Diferencias temporarias imponibles**

Las diferencias temporarias imponibles surgen de diferencias entre las bases contables e impositivas de activos y pasivos.

### **Diferencias temporarias deducibles**

Las diferencias temporarias deducibles, al igual que las imponibles, tienen su origen en las diferencias existentes entre las bases contables e impositivas de activos y pasivos. La distinción radica en que éstas surgen en los siguientes casos:

3) La base contable del pasivo es mayor que su base fiscal: Pasivo contable > Pasivo Impositivo

4) La base fiscal del activo es mayor que su base contable: Activo contable < Activo impositivo

Estas diferencias indican que en ejercicios futuros, cuando los activos o pasivos que las originaron se recuperen o liquiden (reversión), al determinar el resultado impositivo surgirán importes deducibles.

### **Errores de ejercicios anteriores**

Son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:(a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales ejercicios fueron formulados;(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

### **Estados financieros separados**

Son los estados financieros de un inversor, ya sea éste una dominante, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido.

### **Existencias**

Son activos:

**a.-** poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación

**b.-** en proceso de producción de cara a esa venta;

**c.-** en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción o en el suministro de servicios.

### **Flujos de efectivo**

Son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

### **Importe amortizable**

Es el coste de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

### **Impuesto corriente**

Es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto sobre las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

### **Indemnizaciones por despido**

Son las remuneraciones a pagar a los empleados como consecuencia de: (a) la decisión de la empresa de resolver el contrato del empleado antes de la edad normal de retiro; (b) la decisión del empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales compensaciones.

### **Ingreso ordinario**

Es la entrada bruta de beneficios económicos, durante el ejercicio, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.

### **Instrumento de cobertura**

Es un derivado designado o bien (sólo para la cobertura del riesgo de tipo de cambio) un activo financiero o un pasivo financiero no derivado cuyo valor razonable o flujos de efectivo generados se espera que compensen los cambios en el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta, respectivamente.

### **Instrumento derivado (o un derivado)**

Es un instrumento financiero que cumpla las tres características siguientes:

**a.-** su valor cambia en respuesta a los cambios en un determinado tipo de interés, en el precio de un instrumento financiero, en el precio de materias primas cotizadas, en el tipo de cambio, en el índice de precios o de tipos de interés, en una calificación o índice de carácter crediticio, o en función de otra variable, suponiendo

que, en caso de que se trate de una variable no financiera, no sea específica para una de las partes del contrato (a menudo denominada “subyacente”);

**b.-** no requiere una inversión inicial neta, o bien obliga a realizar una inversión inferior a la que se requeriría para otros tipos de contratos, en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado;

**c.-** se liquidará en una fecha futura.

### **Instrumento financiero**

Es cualquier contrato que dé lugar, simultáneamente, a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

### **Investigación**

Es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

### **Pasivo**

Es una obligación presente de la empresa, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la empresa espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

### **Pasivo contingente**

Es:

**a.-** una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la empresa;

**b.-** una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente

### **Pasivo financiero**

Es cualquier pasivo que presente una de las siguientes formas:

**a.-** Una obligación contractual:

1. de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad;

2. de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad;

**b.-** Un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y sea:

1. un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio;
2. un instrumento derivado que fuese o pudiese ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

### **Pasivos por impuestos diferidos**

Son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

### **Pérdida por deterioro del valor**

Es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

### **Políticas contables**

Son los principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

### **Préstamos y partidas a cobrar**

Son activos financieros no derivados con pagos fijos o determinables, que no se negocian en un mercado activo, distintos de:

**a.-** aquéllos que la entidad tenga la intención de vender inmediatamente o en un futuro próximo, que se clasificarán como mantenidos para negociar y aquéllos que la entidad, desde el momento del reconocimiento inicial, designe para ser contabilizados al valor razonable con cambios en resultados;

**b.-** aquéllos que la entidad designe desde el momento de reconocimiento inicial como disponibles para la venta;

**c.-** aquéllos en los cuales el tenedor no pueda recuperar sustancialmente toda la inversión inicial, por circunstancias diferentes al deterioro crediticio, que serán clasificados como disponibles para la venta.

### **Primeros estados financieros con arreglo a las NIIF**

Son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

### **Provisión**

Es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

### **Valor neto realizable**

Es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la explotación, menos los costes estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta.

### **Valor razonable**

Es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

### **Venta y reemplazo**

Se trata de un tratamiento especial establecido en el art. 67 de la ley de impuesto a las ganancias y el art. 96 de su decreto reglamentario que otorgan al

contribuyente la opción de trabajar fiscalmente tal como se hace en la contabilidad, o bien, bajo ciertas condiciones, afectar la utilidad impositiva de la enajenación al costo nuevo del bien reduciéndolo. En cuyo caso, las amortizaciones del nuevo bien se computarán sobre la base del costo disminuido por la afectación de la utilidad.

### **Vida útil**

Se trata de:

- a.-** el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad;
- b.-** el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- \* Bulnes, Paula; **Impuesto diferido. Regulación contable. Conceptos Básicos. Aplicaciones prácticas**, Aplicación Tributaria S.A., 2008.
- \* Gil, Jorge José; **Impuesto Diferido. Nuevo método basado en el balance**, Osmar Buyatti Librería Editorial, 2006.
- \* Mantovan, Flavio; **Impuesto Diferido**, Errepar, 2008.
- \* Rodríguez de Ramírez , Maria del Carmen, **Contabilización del Impuesto a las Ganancias** , La Ley, 2003.
- \* Raimondi, Carlos y Atchabahian, Adolfo; **El impuesto a las Ganancias**, Depalma, 2000.
- \* Fowler Newton, Enrique; **Contabilidad Superior**; Editorial La Ley, 5 ta. ed, 2006.
- \* Fowler Newton, Enrique; **Normas contables profesionales de la FACPCE y del CPCECABA**, Editorial La Ley, 2002.
- \* Fowler Newton, Enrique; **Del resultado contable ajustado por inflación a la ganancia o pérdida sujeta a impuesto**, Buenos Aires, 2003.
- \* F.A.C.P.C.E: Resoluciones técnicas 8, 9, 10, 16, 17, 18, 19, 24 y 25.
- \* Senderovich, Pablo David; **Resoluciones técnicas 16 y 17**, Editorial Focace, 2003.
  - Villegas, Juan C., Fronti de Garcia, Luisa, Chaves, Osvaldo, Pahlen Acuña, Ricardo; **Contabilidad Presente y futuro**, Ediciones Macchi, 1996.

## **AGRADECIMIENTOS**

*A mamá, papá, Ele, Yeya, Ana y Pablo por todo el amor que me han dado y me siguen dando.*

*A Daniel, Laura y Susana por acompañarme en las últimas instancias de mi vida universitaria.*

**ANEXO I- Presentación Power Point**

**ANEXO II- Carta de Profesor Tutor C.P.N. Daniel Baldini**

## **Anexo III- Protocolo**