



## **IMPUESTO DIFERIDO**

### **Tratamiento contable del impuesto a las ganancias**

Escribe Martín Kerner (\*)

En esta colaboración nos proponemos realizar una breve descripción de la contabilización del impuesto a las ganancias bajo el método del impuesto diferido. En particular, repasaremos las normas contables relativas a ello y presentaremos un esquema de aplicación práctica.

Actualmente, las normativas contables en el mundo y en la Argentina han adoptado el método del impuesto diferido basado en el Estado de Situación Patrimonial, dejando de lado el que se basa en los resultados. Esta aclaración es fundamental, dado que la aplicación del impuesto diferido por uno y otro método tienen matices diferentes, siendo el primero más abarcativo que el segundo, ya que el primero incluye diferencias que no se originan en los resultados.

Todo este tema tiene asidero en que los efectos fiscales de la mayoría de los hechos reconocidos en los estados contables son incluidos en la determinación del impuesto a las ganancias del mismo período. Empero, algunos hechos económicos que generan importes impositivos o deducibles, son alcanzados por la legislación fiscal en períodos distintos. Incluso se verifica el caso de ciertas transacciones económicas que nunca serán objeto del impuesto (ganancias exentas y gastos no deducibles, entre otros) y de aquellas ficciones fiscales que de ningún modo tendrán correlato contable (ingresos gravados presuntos, por ejemplo).

En consecuencia, surgen diferencias entre la medición contable de los activos y pasivos y la base impositiva de tales activos y pasivos. Aquellas diferencias que se verifican en distintos momentos, son las llamadas "temporarias" y representan la causa que le brinda origen a los activos y pasivos por impuestos diferidos.

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.

Por su parte, tengamos presente que las diferencias entre las mediciones contables y las impositivas pueden ser temporarias (cuando son partidas que se computan contable e impositivamente, pero en distintos períodos) o permanentes (cuando se computan contable y no impositivamente, y viceversa).

Estas últimas, las diferencias permanentes, no generan impuestos diferidos sino que deben incidir en la medición del impuesto corriente del período correspondiente.

#### **Las normas contables profesionales**

Recordemos primero que según las normas contables profesionales vigentes en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se requiere la aplicación del método del impuesto diferido basado en el balance desde los ejercicios iniciados el 1 de julio de 2002.

Según la RT 17<sup>1</sup>, cuando existan diferencias temporarias entre:

- a) las mediciones contables de los activos y pasivos; y
- b) sus bases impositivas, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, con dos excepciones.

Estas excepciones, que no darán lugar al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, son las diferencias temporarias que tengan que ver con:

1. un valor llave que no es deducible impositivamente; y
2. el reconocimiento inicial de un activo o de 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 otra parte, cuando existan quebrantos impositivos no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que ella sea probable.

<sup>1</sup> RT 17, Segunda Parte, Sección 5.19.6.3.1.

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<sup>2</sup>.

En suma, por el hecho de conocer en un período que por una diferencia temporaria deducible (imponible) se abonará –con alta probabilidad– un menor (mayor) impuesto a las ganancias en el futuro, debe reconocerse un activo (pasivo) por impuesto diferido.

La medición contable de estos activos y pasivos por impuestos diferidos se hará a su **valor nominal**<sup>3</sup>, de modo que refleje los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán la reversión de las diferencias temporarias y el empleo de quebrantos impositivos no utilizados.

Para el cálculo de dicho efecto, a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la **tasa impositiva** que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables<sup>4</sup>.

Y por lo hasta aquí expuesto, podemos apreciar que este método basado en el balance omite toda consideración a la determinación contable del impuesto imputable como cargo a los resultados. La forma de solucionar este escollo es imputando al período el importe que surja de la determinación impositiva con más (menos) las variaciones entre los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

La RT 17 lo enuncia del siguiente modo: «*Se imputarán al resultado del período: (a) los impuestos determinados para el mismo; y (b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones.*»<sup>5</sup>.

Nos interesa mostrar el mecanismo del método a través de un sencillo ejemplo.

#### Ejemplificación Nro. 1

- a) Supongamos que una firma adquirió en el Año X0 5.000 unidades de un bien en \$ 10 cada una, utilizando para ello un aporte de capital en efectivo efectuado en la misma fecha.
- b) Al cierre, el costo de reposición de esos bienes –criterio de medición contable periódico para los mismos– ascendía a \$ 13 cada unidad.
- c) No hubieron ventas ni otras operaciones en el ejercicio.
- d) La valuación de estos activos según la ley de impuesto a las ganancias es a últimas compras. La única compra del X0 es la mencionada.
- e) Durante el Año X1 la firma vendió la totalidad de sus existencias en \$ 18 cada una, cobrándolas en efectivo.
- f) No hay inflación y la tasa del impuesto es del 35%.

Con estos datos, encontramos que al cierre del Año X0 tenemos la siguiente diferencia entre la medición contable e impositiva de este activo:

Datos al cierre del ejercicio X0	Medición Contable	Medición Impositiva	Diferencia
Adquisición de Bienes de Cambio	50.000,00	50.000,00	
Resultados por Tenencia	15.000,00	-	
<b>Saldo de Bienes de Cambio</b>	<b>65.000,00</b>	<b>50.000,00</b>	<b>(15.000,00)</b>

Si a la diferencia temporaria imponible de 15.000 pesos le aplicamos la alícuota del impuesto, obtenemos que el pasivo diferido que debe reconocerse bajo el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial es de 5.250 pesos.

El asiento que motivaría esta metodología sería el siguiente:

Impuesto a las ganancias (R-)	5.250
Deuda por Impuesto Diferido (P)	5.250

Analizando el estado de resultados podemos comprobarlo:

<sup>2</sup> RT 17; Segunda Parte; Sección 5.19.6.3.1.

<sup>3</sup> Según la Resolución 312/05 de la FACPCE, los activos y pasivos surgidos por aplicación del método del impuesto diferido se medirán por su valor nominal. En los estados contables de los entes que no estén en el régimen de oferta pública de sus acciones o títulos de deuda o que no hayan solicitado autorización para hacerlo, podrán optar por medirlos a su valor descontado. El criterio elegido para su medición no podrá cambiarse en los siguientes ejercicios.

<sup>4</sup> RT 17, Segunda Parte, Sección 5.19.6.3.3.

<sup>5</sup> RT 17; Segunda Parte; Sección 5.19.6.4. "Impuesto del período".

(\*) Miembro Estudio Simonetti; para MR Consultores

Conceptos	Año X0	Tasa LIG	Impuesto
<b>Resultado Contable</b>	<b>15.000,00</b>		
<b>Diferencias Permanentes</b>			
No hay.	-		
Subtotal	15.000,00	35%	5.250,00
<b>Diferencias Temporarias</b>			
Valuación Contable de Bs de Cambio	(65.000,00)		
Valuación Impositiva de Bs de Cambio	50.000,00	(15.000,00)	35% (5.250,00)
<b>Resultado Impositivo</b>	<b>-</b>	<b>35%</b>	<b>-</b>

#### Año X1

En el Año X1, al producirse la venta de los bienes, tenemos que no existen diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos por cuanto los bienes ya no se encuentran en existencia al cierre y el efectivo se considera en ambos casos a su valor nominal de 90.000 pesos (5.000 unidades a \$ 18 cada una).

El método del pasivo en el balance indica que el pasivo por impuesto diferido que se había reconocido por esta diferencia debe ser dado de baja, deduciéndose del cargo del impuesto a las ganancias.

Si observamos los resultados, encontramos los siguientes guarismos.

Conceptos	Año X1	Tasa LIG	Impuesto
Venta Contable / Impositiva	90.000,00		
Costo Contable	(65.000,00)		-
<b>Resultado Contable</b>	<b>25.000,00</b>		
<b>Diferencias Permanentes</b>			
No hay.	-		
Subtotal	25.000,00	35%	8.750,00
<b>Diferencias Temporarias</b>			
Costo Contable	65.000,00		
Costo Impositivo	(50.000,00)	15.000,00	35% 5.250,00
<b>Resultado Impositivo</b>	<b>40.000,00</b>	<b>35%</b>	<b>14.000,00</b>

La determinación del cargo contable por Impuesto a las Ganancias se calcula del siguiente modo:

Impuesto a las Ganancias Determinado	14.000,00
Altas (Bajas) Pasivos por Impuestos Diferidos	(5.250,00)
(Altas) Bajas Activos por Impuestos Diferidos	-
<b>Impuesto a las Ganancias (cargo contable)</b>	<b>8.750,00</b>

Ello da origen al siguiente asiento:

Impuesto a las ganancias (R-)	8.750	
Deuda por Impuesto diferido (P)	5.250	
Impuesto a las ganancias a pagar (P)		14.000

El método requiere que el impuesto cargado al resultado del período surja de relacionar el impuesto determinado con las variaciones de los activos y pasivos por impuestos diferidos.

Como una comprobación de la metodología desarrollada tenemos:

Período	Impuesto a las ganancias	Impuesto a las ganancias a pagar	Deuda por Impuesto Diferido
Año X0	5.250,00	-	5.250,00
Año X1	8.750,00	14.000,00	(5.250,00)
<b>Totales</b>	<b>14.000,00</b>	<b>14.000,00</b>	<b>-</b>

Como puede observarse, el impuesto determinado y el impuesto cargado al resultado contable durante los dos años son iguales. Simplemente hemos considerado la imputación correcta del cargo contable del impuesto relacionándolo con el período de su devengamiento y no con el período de su determinación. La cuenta del impuesto diferido ha quedado finalmente saldada al reversarse la diferencia temporaria que le había dado origen.