



**UNCUYO**  
UNIVERSIDAD  
NACIONAL DE CUYO



FACULTAD DE  
**CIENCIAS  
ECONÓMICAS**

**CONTADOR PÚBLICO NACIONAL Y PERITO PARTIDOR**

# **IMPUESTO DIFERIDO: APLICACIÓN CONTABLE.**

**Trabajo de investigación.**

Por:

Marina Mercedes Cejas.  
Sofía Lourdes Concatti Herrera.

Profesora tutor:

Irma Graciela Zuin.

Mendoza - 2021

sofia.concatti@fce.uncu.edu.ar

marina.cejas@fce.uncu.edu.ar

## RESÚMEN

El presente trabajo de investigación busca analizar la aplicación contable del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance, dando un recorrido por todas las alternativas de aplicación del método de impuesto diferido, desarrollando lo dispuesto en la norma argentina sobre el tema y su comparación con las normas internacionales.

A lo largo de nuestra historia académica en la Facultad de Ciencias Económicas hemos observado cierta dificultad en cuanto a la comprensión del tema en cuestión, por lo que, el propósito de esta investigación es evaluar en profundidad cómo los diferentes objetivos que persiguen los principios contables y la normativa tributaria han llevado a desarrollar en el tiempo distintos métodos para la contabilización del impuesto a las ganancias, hasta considerar en la actualidad la aplicación del método del pasivo basado en el balance; Además, buscamos analizar cómo la aplicación del mismo influye a la hora de evaluar el costo y la calidad de la elaboración de información contable, abordar la problemática que pueden afrontar los profesionales en Ciencias Económicas sobre la percepción que tienen de este método y de cómo llevar a cabo su correcto reconocimiento contable, y además, obtener una mirada personal y profesional del Contador Público sobre este avance contable que nos permita elaborar conclusiones de su aplicación en la práctica.

La finalidad de esta tesina es aportar a los interesados (estudiantes, profesionales, y demás) una solución a los problemas de interpretación y aplicación del impuesto diferido que surgen en el desempeño práctico, proporcionando un trabajo didáctico que los demás estudiantes podrán utilizar en su transcurso académico y profesional.

**Palabras clave:** impuesto diferido, impuesto a las ganancias, contabilidad, normativa contable, normativa tributaria.

# ÍNDICE.

<b>INTRODUCCIÓN</b>	5
<b>CAPÍTULO I:</b>	8
<b>IMPUESTO DIFERIDO - CONCEPTOS BÁSICOS</b>	8
1. PREFACIO	8
2. CONCEPTO DE IMPUESTO DIFERIDO	10
3. DISTINTOS MÉTODOS	11
3.1. MÉTODO TRADICIONAL	11
3.1.1 CASO PRÁCTICO:	13
3.2. MÉTODO DEL DIFERIDO	14
3.3. MÉTODO DEL DIFERIDO PARCIAL	15
3.4. MÉTODO NETO DE IMPUESTO	15
<b>CAPÍTULO II:</b>	16
<b>MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL ESTADO DE RESULTADOS</b>	16
1. EL MÉTODO	16
1.1. TIPOS DE DIFERENCIAS	16
1.2. PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN	18
1.3. CASO PRÁCTICO	19
1.4. CUADRO COMPARATIVO	28
<b>CAPÍTULO III:</b>	29
<b>MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL BALANCE</b>	29
1. EL MÉTODO	29
1.1. PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN	29
1.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS	30
1.3. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12	31
1.4. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO	36
1.4.1. EXCEPCIONES AL RECONOCIMIENTO DE AID Y PID	38
1.4.2. EXCEPCIONES AL RECONOCIMIENTO DE AID/PID SEGÚN LA NIC 12	43
1.5. MEDICIÓN CONTABLE DE IMPUESTOS DIFERIDOS	44
1.5.1. EXPOSICIÓN INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA	45
1.6. COMPARACIÓN ENTRE AMBOS MÉTODOS DEL PASIVO	46
<b>CAPÍTULO IV:</b>	48
<b>CUESTIONES DE EXPOSICIÓN</b>	48
<b>CAPÍTULO V:</b>	50
<b>ASPECTOS PRÁCTICOS Y EJEMPLIFICADORES</b>	50
1. CASO PRÁCTICO : MENDOZA S.A	50
<b>CAPÍTULO VI:</b>	60
<b>IMPUESTO DIFERIDO EN LAS PYMES</b>	60
1. INTRODUCCIÓN	60
2. PYMES DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE	60
3. IMPUESTO DIFERIDO	62

4. EXCEPCIONES DE RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS EN PYMES	64
5. CUADRO COMPARATIVO ENTRE RT 17 Y RT 41	65
<b>CAPÍTULO VII:</b>	67
<b>APLICACIÓN DEL MÉTODO EN UN CONTEXTO INFLACIONARIO</b>	67
1. AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE E IMPOSITIVO	67
2. MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO Y AJUSTE POR INFLACIÓN	68
3. EFECTOS DEL DIFERIMIENTO DEL AJUSTE POR INFLACIÓN	70
4. EFECTO DE LA INFLACIÓN EN LOS BIENES DE USO Y SOLUCIÓN ACTUAL	71
<b>CAPÍTULO VIII:</b>	72
<b>ENTREVISTA A PROFESIONALES</b>	72
1. RESULTADOS OBTENIDOS	73
<b>CONCLUSIÓN</b>	79
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	82

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo proporcionar al lector un marco conceptual, teórico y práctico del Impuesto Diferido, de sus acepciones más importantes, y de su evolución a lo largo de las distintas actualizaciones en materia contable que ha sufrido la normativa. El mismo, surge como consecuencia de la notable complejidad que atañe al tema en la práctica profesional llevada a cabo en la Provincia de Mendoza en los últimos 10 años, de percibir que no se le otorga la relevancia necesaria a las consecuencias de índole económica, financieras y contable, a la exposición de estados contables y a la calidad y credibilidad de la información que surge.

Planteada la situación y delimitado el problema, decidimos abordar la presente tesina analizando a fondo las inferencias que tiene el impuesto diferido en el contexto contable, partiendo de una explicación en profundidad de dicho tributo, sus métodos, excepciones y demás conceptos de importancia, como también haremos mención de las opiniones de los profesionales respecto al mismo, tomando como interrogante la calidad de la capacitación bajo la cual fueron matriculados y su interés personal del tema, presentando así, un trabajo cuyo objeto de estudio busca indagar más allá de las obras ya publicadas.

Dicho esto, los **objetivos** planteados son:

- a. Evaluar la relevancia de aplicar el método del impuesto diferido en comparación con el método tradicional.*
- b. Conocer la percepción del Contador Público con respecto a la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en la práctica profesional.*
- c. Brindar una guía de aplicación del método y los conocimientos básicos del tema.*

Bajo esta concepción y en base a los objetivos propuestos, el presente trabajo persigue contrastar o afirmar las **hipótesis** por las cuales se establece que:

- a. La relevancia de aplicar el método del impuesto diferido en comparación con el método tradicional surge de reconocer los ajustes que se deban llevar a cabo en la contabilidad en función de los diferentes criterios de imputación, tanto contable como impositivo.*
- b. La percepción del Contador Público con respecto a la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en la práctica profesional indica que los mismos no se sienten capacitados para llevar a cabo la aplicación contable*

*del tributo, y que éstos tienen dificultades con la comprensión del mismo por su complejidad.*

La **metodología de investigación** empleada en este trabajo se basa en un enfoque mixto, mayoritariamente cuantitativo.

Desde el enfoque cuantitativo, analizamos cada una de las variables que consideramos más enriquecedoras al momento de cuantificar el método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance, buscamos explicar su impacto en la contabilidad, la relevancia de dicho método, la complejidad que atañe al mismo, sin dejar de tener en cuenta sus particularidades y excepciones de aplicación y la relevancia de aplicar el método del impuesto diferido en comparación con el método tradicional y con el método del pasivo basado en el Estado de Resultados. Y dado que nuestra investigación es fundamentalmente documental, nos basamos en diversas fuentes bibliográficas como libros, revistas digitales, y publicaciones de distintos autores especializados en el tema, leyes y la normativa contable con sus interpretaciones, los cuales son reconocidos en las referencias bibliográficas.

Desde el enfoque cualitativo, obtuvimos indicios a través de encuestas de la percepción del Contador Público en virtud de su práctica profesional y con respecto a la aplicación contable del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance, buscando captar cuáles son sus creencias, valoraciones, pensamientos sin trascender cualquier verificación numérica o cuantificable.

En otras palabras, en el desarrollo de la tesina estarán presentes los dos enfoques, los cuales nos permitieron profundizar en un análisis conceptual, teórico-práctico de la aplicación contable del método diferido y dar una mirada sobre la coyuntura de su desarrollo en la práctica profesional.

En cuanto a la **organización del trabajo**, con el pasar de nuestra investigación abordamos en primer lugar los distintos métodos existentes para el reconocimiento del impuesto diferido realizando una comparación entre los aspectos más importantes de cada método. Luego desarrollamos en detalle el método que resulta aplicable en la actualidad: el método del pasivo basado en el balance, y sus distintas acepciones; Incorporamos y visualizamos las implicancias que sugiere la norma internacional, las cuestiones de exposición en la información complementaria, desarrollamos ejercicios prácticos para evaluar a fondo el reconocimiento contable del Impuesto a las Ganancias en el método tradicional, y métodos del pasivo basado en el Estado de Resultados y del pasivo basado en el balance, distinguimos el tratamiento especial que debe utilizarse antes que apliquen la Resolución Técnica N° 41 y damos mención a cómo debe llevarse a cabo la aplicación del método del pasivo basado en el balance en un contexto inflacionario.

Para concluir nuestro trabajo de investigación, realizamos una interpretación no conclusiva de los resultados obtenidos en las entrevistas realizadas, poniendo de manifiesto las opiniones de los distintos profesionales y su percepción. De este modo, cumplimos así nuestros objetivos finales propuestos para la presente.

Sin embargo, es importante mencionar que en un inicio se planteó una cantidad superior de interrogantes respecto al tema, los cuales en el transcurso y desarrollo de nuestro trabajo nos resultaron imposibles de investigar debido al contexto actual en el que llevamos a cabo el mismo y donde acudir a

las empresas para obtener información no fue posible.

# **CAPÍTULO I:**

## **IMPUESTO DIFERIDO - CONCEPTOS BÁSICOS**

### **1. PREFACIO**

El impuesto a las ganancias en Argentina es un tributo directo que se establece en función de la capacidad contributiva tanto para personas humanas como para personas jurídicas. Se trata de un impuesto progresivo, donde a mayor capacidad contributiva, mayor es la recaudación que obtiene el Estado. Este tributo nació en 1932 como un [Impuesto a los Réditos – Ley 11.682](#), y desde su implementación, fue tratado como un gravamen de emergencia. Luego, en el año 1974, con el nacimiento de la [Ley 20.628](#), adoptó el nombre de Impuesto a las Ganancias. Actualmente, el Impuesto a las Ganancias se encuentra sancionado por la [Ley 20.628](#), y se encuentra reglamentado por el denominado [Decreto Reglamentario 824/2019](#).

El Estado al recaudar dicho tributo se basa en principios jurídicos y económicos de tributación y en diferentes normas tributarias. Estas exigencias y directrices, plantean las pautas que deben seguir las figuras tributarias para declarar impuestos y los objetivos o fines que el sistema tributario ha de perseguir; originando pautas de reconocimiento y de imputación de ingresos, gastos, ganancias y pérdidas y del patrimonio de los contribuyentes que difieren en cierta medida con los criterios contables de imputación y con los requisitos de esencialidad, integridad, neutralidad y aproximación a la realidad con los que debe contar la información contable. Sin olvidar de mencionar que las leyes tributarias dan tratamiento especial a determinados hechos como lo es prohibir la deducción de determinados gastos, las exenciones de ganancias, los regímenes de promoción fiscal, etc.

El reconocimiento contable del impuesto a las ganancias ha dado lugar a distintas opiniones respecto de cómo realizar el mismo.

Las disposiciones fiscales que difieren, muchas veces, de las disposiciones técnicas de la profesión contable dieron lugar a la realización de diferentes análisis.

Es entonces cuando, entre otras cosas, aparecen disimilitudes entre la base impositiva y la base contable de los activos y pasivos que conforman el patrimonio neto de los sujeto-empresa y de las diferencias en la consideración de resultados del período.

La doctrina ha evolucionado en su interpretación sobre la correcta contabilización del cargo del impuesto a las ganancias llegando a un acuerdo en función del reconocimiento de las diferencias presentes entre las mediciones contables y la base impositiva, el cual Fowler Newton (2006) lo interpreta de la siguiente manera: “...es posible que:

- a) algunos resultados estén alcanzados por el impuesto a las ganancias en un periodo distinto al de su reconocimiento contable;
- b) un quebranto impositivo o un gasto determinado sólo pueda deducirse de las ganancias impositivas futuros;
- c) ciertos ingresos, gastos, ganancias o pérdidas deban computarse fiscalmente por un importe distinto al contabilizado, sea en el ejercicio corriente o en posteriores.

Debido a lo anterior, es posible que a la fecha de un juego de estados contables:

- a) se conozca que los impuestos a ser determinados en ejercicios posteriores incluirán los efectos de hechos ya ocurridos;
- b) se considere probable que esa situación afecte los futuros flujos de fondos del emisor de los estados contables.” (p. 925).

Es menester tener presente las convicciones establecidas por Gil, J.J. (2006), quien considera que: en función del método cuya aplicación se esté llevando a cabo, van a existir diferencias originadas por ingresos, gastos, ganancias y pérdidas, y también, diferencias entre la medición contable de los activos y pasivos. Sin embargo, existen discrepancias entre éstos últimos que no afectan los resultados, las cuales, no van a estar contempladas en el método del pasivo basado en el estado de resultados pero si en el método del pasivo basado en el estado de situación patrimonial, por lo tanto, éste último criterio va a contemplar la existencia de disimilitudes ocasionadas por:

- a) las mediciones contables de los activos o pasivos;
- b) las mediciones impositivas de los mismos activos o pasivos tomando las reglas y normas del Impuesto a las Ganancias.

Es conveniente tomar en consideración que los desequilibrios entre las mediciones contables e impositivas pueden ser denominadas “Diferencias temporarias”, cuando se trata de partidas que se computan contable e impositivamente en distintos períodos, estas diferencias tienen por finalidad determinar el origen o la causa del disentimiento entre la medición contable e impositiva para su posterior reversión en periodos siguientes; Y también encontramos las “Diferencias denominadas partidas conciliatorias”, las cuales ocurren cuando una partida es computable contablemente pero no impositivamente, o viceversa, las diferencias en estas partidas no podrán reversarse.

Este reconocimiento de las diferencias producidas entre la actividad contable e impositiva dio lugar a la aparición de “activos o pasivos por impuesto diferido” en la contabilidad, buscando equilibrar así, los desajustes que se van generando con el transcurso del tiempo. Hay que tener presente que esto

solo se da en el caso de diferencias temporarias, ya que las partidas conciliatorias no generan estas partidas contables, sino que inciden en la tasa efectiva del impuesto.

En el plano internacional, intervienen las denominadas “Normas Internacionales de Información Financiera” (NIFF), las cuales buscan que los distintos entes reflejen las operaciones que se llevan a cabo en el ejercicio de modo tal que sea posible contar con información apta para llevar a cabo la toma de decisiones y para asegurar un adecuado control de las mismas. Haciendo especial hincapié en la denominada NIC 12 la cual delimita las condiciones de reconocimiento, medición, aceptación y revelación de los impuestos corrientes y diferidos por lo que constituye una fuente técnica para su correcto control.

A pesar de lo planteado anteriormente, todas estas pautas no fueron consideradas en una primera instancia al momento de contabilizar el cargo por impuesto a las ganancias. Se tiene presente en un comienzo al método tradicional o bajo la forma del impuesto determinado, para su reconocimiento y medición, pero esto ha ido evolucionando a través del tiempo, con diversas interpretaciones sobre la contabilización del cargo por impuesto a las ganancias planteadas a nivel mundial, de disensos doctrinarios que nos trajeron hasta la actual aplicación contable del impuesto diferido.

Tras lo mencionado anteriormente, hasta el año 2002, los entes en la República Argentina aplicaron el método de impuesto diferido del pasivo basado en el estado de resultados. Sin embargo, este método terminó quedando sin efecto luego de la aparición de ciertas consideraciones contempladas en la Resolución Técnica 17, de la SFAS 109 (USGaap) y de la NIC 12, la cual establece el método diferido del pasivo basado en el balance.

Por consiguiente, la obligatoriedad de aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en la República Argentina surge con la aparición de la Resolución Técnica 17, T.O. 2000, emitida por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, teniendo en cuenta además que la RT 17 adopta de aplicación supletoria a la NIC 12 en caso de dificultades de interpretación de la norma argentina.

## **2. CONCEPTO DE IMPUESTO DIFERIDO**

Existen diversos autores que presentan distintas disposiciones a la hora de conceptualizar al Impuesto Diferido, de todas ellas, destacamos los siguientes:

Kerner, M. (2005):

*”...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.”*

A continuación, veremos en profundidad los distintos métodos existentes para el reconocimiento y medición del impuesto diferido teniendo en cuenta sus diferentes particularidades, excepciones y casos especiales que permiten llevar a la práctica lo conceptualizado anteriormente.

### 3. DISTINTOS MÉTODOS

El avance doctrinal sobre la consideración del método a aplicar es fundamental, y en relación al impuesto diferido, su adaptación y estudio del mismo por uno u otro método tienen matices, propiedades y efectos diferentes, pudiendo ser uno más abarcativo que otro.

Todos estos métodos serán expuestos en un cuadro al finalizar la explicación de cada uno de los criterios, con la finalidad de observar en forma comparativa los datos bases, y así poder comprender mejor las principales diferencias de cada método.

#### 3.1. MÉTODO TRADICIONAL <sup>1</sup>

La utilización de un método tradicional o diferido fue controvertida desde hace varios años a nivel doctrinario y para la práctica profesional a nivel mundial.

El método tradicional o del impuesto determinado resuelve cargar como resultado el valor que surge de la declaración jurada impositiva.

*“Esta situación muestra dos importantes defectos del método:*

- a) La imputación en resultados no se relaciona con los resultados contables, sino con los resultados impositivos; y*
- b) 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 impositivas.”*

(Gil J.J., 2006, p.32).

Para Kerner, M (2005), la aplicación de este 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.”*

Lo podemos atribuir, entre otras cosas, a la existencia de quebrantos impositivos que se originan por presentar en un periodo fiscal un resultado contable y fiscal negativo, ocasionando en dicho periodo el no reconocimiento del cargo por impuesto a las ganancias en el resultado ( por no encontrar ganancias

---

<sup>1</sup> Remitirse al cuadro del punto 1.4 (p.28) para observar las principales diferencias con el resto de los métodos.

en el periodo) y tampoco reconocer el crédito que se origina a favor del ente por los próximos períodos fiscales, en los cuales se podrá ir deduciendo las pérdidas con las futuras ganancias gravadas.

Estos factores mencionados generan un grave inconveniente con los atributos de pertinencia, confiabilidad con los que debe contar la información contable, impide efectuar pronósticos correctamente o corregir evaluaciones realizadas anteriormente, efectuar estimaciones, no es útil para la toma de decisiones económicas por la omisión de información significativa y pertinente.

Y por último y no menos importante a tener en cuenta, es la consideración de la tasa efectiva.

*“La tasa efectiva del impuesto en relación con los resultados antes del impuesto es la mejor medida de la incidencia que tiene el impuesto a las ganancias en los resultados del ejercicio”* (Gil, J. J., 2006, p.35). El mencionado autor realiza una aclaración importante: la tasa efectiva se puede ver afectada por los ajustes definitivos que se realizan al resultado contable o por otros ajustes no definitivos que pueden incidir en la tasa efectiva cuando guardan relación con el impuesto a las ganancias. Analíticamente, dicha tasa se representa como:

$$\frac{\text{Impuesto a las Ganancias según DDJJ}}{\text{Resultado del ejercicio antes del impuesto}}$$

Este método demuestra que la tasa del impuesto a las ganancias no resulta dar el mismo efecto que la tasa de impuesto que recae sobre el resultado del ejercicio. Dicho de otra manera, la tasa nominal del impuesto no resulta ser igual a la tasa efectiva. Ante estas dificultades es que aparece el método del diferido.

Otra característica de este método es que permitía la imputación al resultado del ejercicio (teoría del ente) del impuesto que surge de la declaración jurada o se lo podía considerar una distribución de los resultados acumulados (teoría del propietario).

En conclusión, el método del impuesto determinado (método tradicional) toma como pilar la consideración de embestir al resultado del ejercicio el tributo resultante de la aplicación de las normas utilizadas para gravar y liquidar el Impuesto a las Ganancias, para así, tener concordancia con el efecto cargado impositivamente. Sin embargo, este método presenta una serie de defectos que hacen que este método no sea adecuado para la contabilización del impuesto diferido. A modo de síntesis, entre los defectos que presenta este método encontramos:

- a) No se respeta el criterio del devengamiento, ya que, omite el reconocimiento contable de las distintas consecuencias fiscales de aquellos hechos económicos que han sido devengados en el ejercicio, pero que tal vez no lo fueron desde el punto de vista impositivo. No agrega importancia a los resultados de los distintos sucesos ocurridos en el periodo, y por lo tanto, en cada periodo se deberá registrar todos los resultados que se hubiesen originado o generado en el mismo, sin ser de importancia si los mismos estuvieran pagados o cobrados.
- b) La imputación a los resultados del impuesto a las ganancias no guarda ninguna relación con los resultados contables, dado que el impuesto a las ganancias es determinado con criterios fiscales.

- c) Si el resultado fiscal fuese un quebranto, esta situación no se reflejaría en los estados contables.
- d) No reconoce los efectos que el quebranto impositivo ocasiona, como el ahorro del impuesto, por la posibilidad de compensar el mismo con ganancias fiscales en futuras determinaciones impositivas (contingencia).
- e) No considera las diferencias de las mediciones de activos y pasivos de acuerdo a la norma fiscal y la contable.

### 3.1.1 CASO PRÁCTICO:

**De los datos de la empresa EL SOL SA, se obtiene la siguiente información:**

- El Resultado Contable del ente para al cierre del ejercicio 2020 es: \$2.000
- De la liquidación del impuesto a las ganancias surge una diferencia entre la aplicación de los criterios contables según las NCP y los criterios fiscales basados en la ley impositiva; Se debe a que, siguiendo el criterio contable, existen bienes de cambio medidos a valores de reposición a la fecha de la medición (\$1.500), mientras que, a partir del criterio impositivo dichos bienes se encuentran valuados al precio de la última compra (\$1.400).
- Importe de diferencias de criterios aplicados (Criterio Contable vs. Criterio Impositivo) = -100.

A partir de los datos suministrados anteriormente podemos calcular el Resultado Impositivo de EL SOL SA de la siguiente manera:

**Resultado Impositivo** = Resultado contable (+/-) Diferencia temporaria detectada  
 = 2.000 – 100  
 = **1.900**

Luego, a partir del cálculo precedentemente, podemos calcular el monto del impuesto a las ganancias del periodo, suponiendo una alícuota del impuesto del 35%:

**Impuesto a las Ganancias** = 1.900 x 35% = **665**

Su correspondiente registración contable:

Impuesto a las Ganancias	665	
a. Impuesto a las Ganancias a Pagar		665

Por consiguiente, podemos calcular la incidencia del Impuesto a las Ganancias respecto del Resultados Antes de Impuesto (RAI):

$$\text{Efecto IG/RAI} = (665/2.000) \times 100 = 33,25\% < 35\%$$

Queda demostrado a través del análisis de la incidencia que tiene el impuesto a las ganancias en los resultados del ejercicio, que la información presente en los estados contables es poco útil dado que no respeta los criterios contables de reconocimiento e imputación al guiarse únicamente por el criterio fiscal para imputar en los resultados el impuesto a las ganancias y no reconoce contablemente las diferencias temporarias detectadas en el periodo. Esto dificulta en profundidad la posibilidad de los directivos de tomar decisiones económicas y financieras adecuadas.

### 3.2. MÉTODO DEL DIFERIDO<sup>2</sup>

A grandes rasgos, el método del diferido es aquel que busca que la contabilización del Impuesto a las Ganancias se lleve a cabo tomando como pilar las implicancias del criterio del devengado, sea la información contable anterior o posterior a la fecha de medición, logrando así que al devengar el impuesto se eviten distintas oscilaciones que podrían perjudicar al resultado del ejercicio. De esta forma, busca resolver las distintas problemáticas detectadas en el método tradicional.

Este método tiene como objetivo identificar aquellas consecuencias fiscales, tanto actuales como futuras, de las distintas transacciones que lleva a cabo el sujeto en cuestión, o cualquier otro suceso que haya sido reconocido en los Estados Contables, respetando el principio del devengado y el principio de correlación de ingresos y gastos.

Para Farinola S., y Larocca N.G.(1999) el método del diferido: “*Considera que las diferencias temporarias que generan el impuesto diferido, en realidad, no representan un derecho de cobro ni una obligación de pago, sino un ajuste por el cargo del impuesto que corresponde al ejercicio.*” (p.84).

Según Gil J.J. (2006), el método del diferido es establecido considerando el siguiente objetivo:

*“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” (p. 35)*

<sup>2</sup> Remitirse al cuadro del punto 1.4 (p.28) para observar las principales diferencias con el resto de los métodos.

### 3.3. MÉTODO DEL DIFERIDO PARCIAL<sup>3</sup>

Este método no difiere del método tradicional salvo en determinadas circunstancias en las que reconoce la existencia de diferencias temporarias que no se repitan y que su reversión se pueda producir a corto plazo.

### 3.4. MÉTODO NETO DE IMPUESTO<sup>4</sup>

Este método plantea que: “...

- 1) *los saldos por impuestos diferidos debían desagregarse por componentes, de acuerdo con los rubros que les habían dado origen,*
- 2) *los importes desagregados regularizaban las medidas contables de esos rubros, por considerarse que les otorgaban mayor o menor valor.”* (Fowler Newton E., 2006, p. 929)

Esta metodología ya no se encuentra aceptada por las normas contables, la cual no varía las medidas contables que se asignan al patrimonio neto ni al resultado del periodo, solo cambia su exposición; Y una de las problemáticas de este método es que los rubros contables resultan medidos en una combinación por sus costos y sus valores. La presentación de la información a través del método neto de impuesto se podría aplicar tanto con el método del impuesto diferido basado en el estado de resultado como con el método del impuesto diferido basado en el balance.

Los siguientes métodos: del pasivo basado en el Estado de Resultados y del pasivo basado en el Balance serán expuestos en capítulos particulares debido a su complejidad e importancia.

---

<sup>3</sup> Remitirse al cuadro del punto 1.4 (p.28) para observar las principales diferencias con el resto de los métodos.

<sup>4</sup> Remitirse al cuadro del punto 1.4 (p.28) para observar las principales diferencias con el resto de los métodos.

## **CAPÍTULO II:**

### **MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL ESTADO DE RESULTADOS**

#### **1. EL MÉTODO<sup>5</sup>**

Este enfoque aplica distintos procedimientos, uno de ellos es que reconoce la incidencia de las diferencias entre las mediciones contables e impositivas y su futura reversión en el tiempo, las cuales debían afectar las sumas a pagar en los ejercicios posteriores y sin olvidar tener en cuenta las tasas impositivas que afectarán en el futuro las reversiones, y el reconocimiento de los créditos fiscales en periodos futuros originados por quebrantos impositivos. Pero este procedimiento no abarca a todas las posibles situaciones de aumentar o disminuir el pago futuro del impuesto, lo cual dio origen al método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance.

Antes de seguir desarrollando este apartado, nos resulta pertinente aclarar un tema en particular que es el de las diferencias temporarias y permanentes que surgen de las desigualdades entre las mediciones contables y las impositivas.

##### **1.1. TIPOS DE DIFERENCIAS**

Como mencionamos precedentemente, las diferencias surgen cuando hay disimilitudes entre las mediciones contables y las mediciones impositivas, debido a que la Ley del Impuesto a las Ganancias aplica criterios de reconocimiento y medición que difieren de los criterios utilizados por las normas contables, exime de pagar impuestos por determinados ingresos o ganancias, prohíbe o limita la deducción de determinados gastos o pérdidas y promueve determinadas conductas a través de tratamientos especiales. Estas diferencias entre los criterios contable e impositivo se pueden clasificar en:

- 1) **Temporales o temporarias:** son aquellas diferencias que surgen entre las partidas contables y la base imponible de las mismas. Estas diferencias se reversarán o ajustarán en los próximos

---

<sup>5</sup> Remitirse al cuadro del punto 1.4 (p.28) para observar las principales diferencias con el resto de los métodos.

periodos. Foot J. (1981) en su artículo menciona situaciones elementales o básicas de las cuáles surgen estas diferencias: “...

1. *Cuando se deducen gastos fiscales en un ejercicio, pero se reflejan a efectos contables en ejercicios posteriores.*
2. *Cuando se reflejan gastos a efectos contables, pero sólo tienen consideración de gastos fiscalmente deducibles en ejercicios posteriores.*
3. *Cuando se reflejan rendimientos a efectos contables en un ejercicio, pero tributan en ejercicios posteriores.*
4. *Cuando pérdidas o ganancias de la enajenación de inmovilizado se reflejan a efectos contables en ejercicios que difieren de los ejercicios en que se reflejan a efectos impositivos.” (p. 73).*

Estas diferencias, a su vez se pueden clasificar en:

- *Diferencias temporarias imponibles:* son las que dan lugar a valores que quedan gravados al determinar la ganancia o pérdida fiscal correspondiente a períodos futuros; es decir que, al producirse una reversión en el futuro de esta diferencia, generará un aumento del impuesto a pagar comparado con el que se determinará sobre la ganancia contable, dando lugar a un Pasivo por Impuesto Diferido.
- *Diferencias temporarias deducibles:* son las que dan lugar a valores que son deducibles de las ganancias o pérdidas fiscales futuras; es decir que, al producirse la reversión de la diferencia en el futuro, disminuirá el impuesto a pagar comparado con el que se determina sobre la ganancia contable, dando lugar a un Activo por Impuesto Diferido.

En la práctica profesional podemos encontrarnos en presencia de una de estas en muchas situaciones, como por ejemplo: cuando surge una diferencia entre la amortización contable y la amortización impositiva de un bien de uso o intangible, cuando una previsión contable para deudores incobrables aún no es deducible impositivamente, por revaluaciones contables no admitidas impositivamente, etc.

- 2) **Conciliatorias:** Son aquellas partidas que cambian la tasa efectiva del impuesto porque no se revertirán en periodos futuros, al realizar comparaciones entre el resultado contable y el resultado fiscal. Surgen por lo general por el tratamiento de ciertas exenciones de ganancias o ingresos que se dan desde el punto de vista impositivo, pero no desde el punto de vista contable, de ganancias no gravadas por el impuesto, de gastos no deducibles. Cuando estamos en presencia de diferencias definitivas, estas no generan ningún tipo de registración contable, dado que no tienen efectos impositivos futuros, es decir, no requieren compensarse o reversarse con el tiempo. Es decir, las diferencias permanentes no generan impuestos diferidos, sino que, inciden en la medición y determinación del impuesto del presente periodo.

Sin embargo, la identificación de las mismas nos permite comprender por qué la partida de Impuesto a las Ganancias en su saldo final no resulta de aplicar la tasa del impuesto al resultado contable antes del impuesto a las ganancias; Y además es un dato útil para presentar en la información complementaria la conciliación entre la tasa nominal y la tasa efectiva que así requiere la RT 9 Capítulo VI Sección C7 inciso a).

En este caso, en la práctica profesional podemos encontrarnos con las mismas cuando: existan ingresos exentos impositivamente según las disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, gastos no admitidos o no deducibles impositivamente, como por ejemplo multas de AFIP, determinado tipo de donaciones, gastos que no son deducibles en su totalidad dado que la Ley de Impuesto a las Ganancias establece un tope de deducibilidad como por ejemplo los gastos de mantenimiento, combustible de automóviles de propiedad del ente que no sean bienes de cambio, desgravaciones impositivas, etc.

En función de lo anteriormente explicitado y aplicando estos conceptos al **método del pasivo basado en el estado de resultados**, este criterio contemplaría la existencia de activos y pasivos por impuesto diferido para aquellas diferencias que sean temporarias, reconociendo y distinguiendo en ellas aquellas diferencias temporarias que reversan diferencias anteriores, con las nuevas diferencias que se reversarán en el futuro. Mientras que las diferencias permanentes no generan el reconocimiento contable de AID o PID, incidiendo únicamente en la tasa efectiva del impuesto.

## 1.2. PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN

La metodología de aplicación de este método consta de una serie de pasos:

1. Contabilizar el impuesto determinado que surge de la declaración impositiva.
2. Analizar la liquidación del impuesto a las ganancias efectuada por el asesor impositivo, la cual parte del resultado contable del ejercicio, al cual se le suman o se restan los ajustes correspondientes, obteniendo así el resultado impositivo. Una vez detectadas las diferencias entre el resultado contable y fiscal, las mismas, en una primera instancia, deberán ser clasificadas en diferencias temporarias o permanentes.
3. Una vez determinada las diferencias temporarias, deben separarse entre aquellas que reversan diferencias anteriores, con aquellas diferencias nuevas que se reversarán en periodos futuros.
4. Y por último, realizar las registraciones contables de las diferencias temporarias separando las diferencias temporarias que reversan diferencias anteriores, de las nuevas diferencias, reconociendo Activos o Pasivos por Impuesto Diferido; Estas variaciones en los saldos de AID y PID se imputarán contra la cuenta de Impuesto a las Ganancias.
5. Las diferencias permanentes a diferencia de las temporarias no se imputan contra cuentas de AID o PID. Estas diferencias inciden en la tasa efectiva de impuesto y se utilizan para conciliar la tasa efectiva con la nominal.

### 1.3. CASO PRÁCTICO

Analizaremos la información correspondiente a la empresa El Sol SA al cierre del ejercicio X1 y X2.

Se plantea el supuesto que en ejercicios anteriores no hubo diferencias temporales.

#### Estado de Situación Patrimonial Ejercicio X1.

<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
Caja y Bancos	300.000	Impto. Gcias. a Pagar	89.600
Créditos p/Ventas	130.000	P.I.D.	2.100
Prev.p/Incobrables	(20.000)	<b>TOTAL PASIVO</b>	91.700
B de C	83.000	<b>PATRIMONIO NETO</b>	
A.I.D.	7.000	Capital	100.000
		Result. No Asignados	124.000
		Rdo del ejercicio	184.300
		<b>TOTAL P. NETO</b>	408.300
<b>TOTAL ACTIVO</b>	500.000	<b>TOTAL P + PN</b>	500.000

<b>ESTADO DE RESULTADOS</b>	
Ventas	480.000
Costo de ventas	<u>(120.000)</u>
Resultado Bruto	360.000
Resultados por Tenencia BC	17.000
Gastos de Comercialización	(63.000)
Gastos de Administración	<u>(45.000)</u>
Resultado antes de I. Ganancias	269.000
Impuesto a las ganancias	<u>(84.700)</u>
<b>Resultado final</b>	<b>184.300</b>

**Criterios de medición contable aplicados y descripción de los criterios fiscales aplicables a las distintas partidas:**

- *Bienes de Cambio:* el ente los ha medido a valores de reposición a la fecha de los EECC en \$83.000 y el criterio impositivo de medición es a valores de la última compra dando un valor de \$77.000.
- *Créditos:* La medición contable de los mismos arroja un valor de \$130.000. Se considera al cierre del ejercicio una previsión por incobrables de estos de acuerdo con información existente y su medición objetiva a la fecha de los EECC resulta en \$20.000. Dicha incobrabilidad no es reconocida fiscalmente por no cumplir con los requisitos del art. 217 del DR de la Ley de Impuesto a las Ganancias, pero podrá deducirse en el período fiscal que cumpla con los requisitos expuestos por la misma.
- Durante el ejercicio la empresa ha recibido un *reintegro* por exportación de \$30.000 y ha reconocido como ingreso el mismo. Desde el punto de vista fiscal no se lo reconoce como ingreso gravable.
- Dentro de los gastos de administración se encuentran *gastos de representación* que exceden el máximo permitido a deducir fiscalmente por un total de \$3.000.

Previo a la registración contable del pasivo por impuesto a las ganancias, en este caso es menester identificar en primer lugar las **diferencias entre el resultado contable y el fiscal** (para efectuar

el cálculo del resultado impositivo) y discriminarlas en diferencias temporales y diferencias permanentes, y así posteriormente poder reconocer activos y pasivos por impuesto diferido.

CONCEPTO	IMPORTE	DT/DP	AID/PID
Resultado por tenencia de Bienes de Cambio	-6000	DT	PID 2100
Créditos incobrables	+20000	DT	AID 7000
Reintegro de exportación ( ingreso exento)	-30000	DP	-
Gastos de representación ( gastos no deducibles)	+3000	DP	-

**1. Contabilización del impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración impositiva).**

**a) RI = RC (+/-) Diferencias temporarias y permanentes**

Resultado contable	269.000
(+/-) Diferencias temporarias y permanentes	- 6.000 + 20.000 - 30.000 + 3.000
<b>Resultado impositivo</b>	<b>256.000</b>

**b) Cálculo del impuesto a las ganancias**

$\text{Impuesto a las Ganancias} = \text{RI} \times \text{alícuota del Impuesto} = 256.000 \times 0,35 = \mathbf{89.600}$
---

**c) Registración contable.**

Impuesto a las Ganancias	89.600	
a. Impuesto a las Ganancias a Pagar		89.600



**Conciliación entre tasa nominal y tasa efectiva (RT 9 CAP VI Sección C 7 inc. a)**

	<b>IMPORTE</b>	<b>TASA</b>
Impuesto a las ganancias teórico 269.000 x 35%	94.150	35.00
Impuesto a las ganancias cargado a resultados	<u>84.700</u>	<u>31.49</u>
Diferencia	9.450	3.51
<b>Causas de las diferencias:</b>		
Más:		
Gastos no deducibles (3.000 x 35%)	1.050	0.39
Menos:		
Ingresos exentos (30.000 x 35%)	10.500	<u>-3.90</u>
		-3.51

**Conciliación RT 9 CAP. VI Sección C7 inc. g)**

	<b>IMPORTE</b>
Impuesto a las ganancias según declaración impositiva	89.600
Impuesto a las ganancias cargado en el estado de resultados	<u>84.700</u>
Diferencia	4900
<b>Causas de las diferencias:</b>	
Más/ Menos:	
Neto de variaciones diferencias temporarias del ejercicio	-4900
Diferencia	

Al cierre del ejercicio X2 se presenta la siguiente información:

**Estado de Situación Patrimonial Ejercicio X2.**

<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
Caja y Bancos	493.400	Impto. Gcias. a Pagar	85.225
Créditos p/Ventas	80.000	P.I.D.	1.575
B de C	90.000	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>86.800</b>
		<b>PATRIMONIO NETO</b>	
		Capital	100.000
		Result. No Asignados	308.300
		Rdo del ejercicio	168.300
		<b>TOTAL P. NETO</b>	<b>576.600</b>
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>663.400</b>	<b>TOTAL P + PN</b>	<b>663.400</b>

**ESTADO DE RESULTADOS**

Ventas	500.000
Costo de ventas	<u>(150.000)</u>
Resultado Bruto	350.000
Resultados por Tenencia BC	25.000
Gastos de Comercialización	(75.000)
Gastos de Administración	<u>(40.000)</u>
Resultado antes de I. Ganancias	260.000
Impuesto a las ganancias	<u>(91.700)</u>
<b>Resultado final</b>	<b>168.300</b>

**Criterios de medición contable aplicados y descripción de los criterios fiscales aplicables a las distintas partidas:**

- *Bienes de Cambio:* El ente ha realizado su medición a valores de reposición a la fecha de los EECC en \$90.000. Desde el criterio impositivo la medición se realizó a valores de la última compra dando un valor de \$85.000. La mercadería en existencia al cierre del ejercicio anterior se encuentra en parte en stock al cierre del ejercicio X2.
- *Créditos:* La medición contable resulta de \$80.000. La previsión por incobrabilidad fue utilizada en el ejercicio actual y se reconoció fiscalmente la incobrabilidad.
- Durante el ejercicio la empresa ha incurrido en *intereses punitivos* frente a AFIP por \$2.000, los cuales no son deducibles fiscalmente de acuerdo al art. 227 DR LIG.

CONCEPTO	IMPORTE	DT/DP	AID/PID
Resultado por tenencia de Bienes de Cambio	-5.000	DT	PID 1750
Créditos incobrables	-20.000	DT	- AID 7000
Reversión costo de ventas (resultado por tenencia del año anterior)	+6500	DT	-PID 2275
Intereses Punitivos (gastos no deducibles)	+2.000	DP	-

**1. Contabilización del impuesto determinado (impuesto que surge de la declaración impositiva).**

**a)  $RI = RC (+/-)$  Diferencias temporarias y permanentes**

Resultado contable	260.000
(+/-) Diferencias temporarias y permanentes	- 5.000 - 20.000 + 6.500 + 2.000
<b>Resultado impositivo</b>	<b>243.500</b>

**b) Cálculo del impuesto a las ganancias**

$$\text{Impuesto a las Ganancias} = \text{RI} \times \text{alícuota del Impuesto} = 243.500 \times 0,35 = \mathbf{85.225}$$

**c) Registración contable.**

Impuesto a las Ganancias	85.225	
a. Impuesto a las Ganancias a Pagar		85.225

**2. Registración de la reversión de las diferencias temporarias y de la generación de nuevas diferencias temporarias.**

<b>Por reversión de diferencias temporarias</b>		
PID	2.275	
Impuesto a las Ganancias	4.725	
a. AID		7.000
<b>Por aparición de nuevas diferencias temporarias.</b>		
Impuesto a las Ganancias	1.750	
a. PID		1.750

**Mayores**

<b>Impuesto a las Ganancias</b>	
D	H
85225	
4725	
1750	
<b>91700</b>	

<b>AID</b>	
D	H
7000 (X1)	
	7000 (X2)

<b>PID</b>	
D	H
	2100(X1)
2275	1750
	<b>1575</b>

En función de aplicar las normas de exposición contable y de efectuar una comprobación de saldos, se presentan las siguientes conciliaciones:

**Conciliación entre tasa nominal y tasa efectiva (RT 9 CAP VI Sección C 7 inc. a)**

	IMPORTE	TASA
Impuesto a las ganancias teórico 260.000 x 35%	91.000	35.00
Impuesto a las ganancias cargado a resultados	91.700	35.27
Diferencia	-700	-0.27
<b>Causas de las diferencias:</b>		
Más:		
Gastos no deducibles (2.000 x 35%)	700	0.27

**Conciliación RT 9 CAP. VI Sección C7 inc. g)**

	IMPORTE
Impuesto a las ganancias según declaración impositiva	85.225
Impuesto a las ganancias cargado en el estado de resultados	91.700
Diferencia	-6.475
<b>Causas de las diferencias:</b>	

Más/ Menos: Neto de variaciones diferencias temporarias del ejercicio Diferencia	6.475
--	-------

#### 1.4. CUADRO COMPARATIVO

Para lograr un mejor entendimiento de los distintos métodos que han surgido a lo largo de la historia, expondremos a modo comparativo los datos base de cada uno de ellos con la finalidad de facilitar el entendimiento del tema al lector.

El método vigente actualmente (método del pasivo basado en el balance), será explicitado en el capítulo siguiente de forma más detallada, por lo cual no está comprendido en esta comparación.

Aspecto	Método tradicional	Método del diferido	Método del diferido parcial	Método neto de impuesto	Método del pasivo basado en el ER
<b>Aplicación del criterio del devengado</b>	No	Si	En ciertos casos.	Si	Si
<b>Reconocimiento de diferencias</b>	Omite el reconocimiento contable de ciertos hechos devengados en el ejercicio.	Reconoce diferencias, bajo la forma de cargos o ingresos diferidos, considerando las mismas un ajuste al resultado del ejercicio.	Reconoce diferencias temporarias que no se repiten y con reversión a corto plazo.	Complementa o regulariza las discrepancias con un AID o PID en función de la cuenta patrimonial de origen.	Reconoce diferencias temporales a partir de la comparación entre ER contable y fiscal.
<b>Resultado del que parte.</b>	Resultado Impositivo según DDJJ.	Resultado Contable +/- ajustes.	Resultado Impositivo según DDJJ.	Resultado Contable +/- ajustes.	Resultado Contable +/- ajustes.
<b>Reconocimiento de AID/PID.</b>	No reconoce contablemente ni AID, ni PID.	Reconoce AID/PID luego de computar retenciones, anticipos, etc.	Reconoce AID/PID que surgen de diferencias temporarias que se reversarán al corto plazo y que no se repetirán.	Reconoce AID/PID que se desagregarán por componentes y regularizarán las cuentas patrimoniales que les dieron origen.	Reconoce AID/PID comparando los resultados contables e impositivos.

Tabla n° 1: Distintos métodos. Fuente: Elaboración propia

## **CAPÍTULO III: MÉTODO DEL PASIVO BASADO EN EL BALANCE**

### **1. EL MÉTODO**

En este capítulo llevaremos a cabo en forma compleja y detallada la explicación del criterio que es utilizado actualmente para considerar las implicancias del impuesto diferido: el método del pasivo basado en el balance. A continuación, serán expuestas las principales características y disposiciones de este tratamiento con la finalidad de lograr comprender de forma exitosa los resultados que se logran a partir de la aplicación del mismo, y también para llevar a cabo el procedimiento de forma adecuada.

Este método, en rasgos generales, es el criterio que logra una mayor aproximación a la realidad para llevar a cabo la medición de los efectos que son provocados por los distintos hechos económicos, los cuales, provocan incidencia en la tasa efectiva del impuesto. Por lo tanto, el mismo es adoptado por la norma americana (SFAS 109), por la norma contable argentina, en este caso la Resolución Técnica 17 y por la norma internacional (NIC 12).

Tanto la RT 17 como la NIC 12 no presentan discrepancias básicas, dado que la RT 17 toma como fuente supletoria la NIC 12, la cual ha sido modificada incluyendo el nuevo método. Dicha aplicación supletoria fue establecida a partir del año 2006, momento en el cual las IFRS fueron establecidas como aplicación supletoria ante dificultades o vacíos teóricos en la norma argentina.

#### **1.1. PROCEDIMIENTO DE CONTABILIZACIÓN**

Para la aplicación del método del pasivo basado en el balance resulta pertinente llevar a cabo una serie de pasos, los cuales son detallados por Jorge. J. Gil (2006) en su presentación bibliográfica del tema de la siguiente manera:

- A. Se debe partir realizando la contabilización del impuesto determinado, tomando el impuesto que surge de la declaración impositiva, bajo la siguiente forma:

Impuesto a las ganancias a. Impuesto a las ganancias a pagar
---

- B. Se procede a realizar una comparación entre los activos y pasivos que han sido medidos en función de normas contables, con la base impositiva de los mismos. Teniendo en cuenta que, esta base fiscal debe ser establecida en función de un grupo de reglas las cuales son expresadas por la Norma Internacional de Contabilidad N° 12. La norma argentina no menciona estas reglas en forma detallada pero sí explicita una disposición general en la sección 5.19.6.3.1. de la Resolución Técnica N° 17, sin embargo, al no ser detalladas se utiliza la aplicación supletoria de las reglas explicitadas en la NIC 12.
- C. Al realizar la comparación mencionada anteriormente, se deben detectar las diferencias temporarias las cuales resultan ser más abarcativas que las diferencias establecidas en el método del pasivo basado en el estado de resultados que fue explicado anteriormente, ya que, en el presente método se consideran también las diferencias que no pasan por el estado de resultados.
- D. Una vez determinadas las diferencias temporarias se debe verificar que las mismas no constituyen las excepciones al reconocimiento de AID o PID, las cuales serán mencionadas en el porvenir del desarrollo de este método.
- E. Además, es pertinente recordar que las diferencias que se determinan bajo la apariencia de este método son aquellas que se han acumulado a lo largo del tiempo en el que ha desarrollado su actividad económica el ente, por lo tanto, será necesario que se lleven a cabo las registraciones pertinentes para poder determinar los saldos iniciales y los saldos al cierre del ejercicio en cuestión.
- F. Por último, es pertinente llevar a cabo la determinación de aquellos ingresos exentos o gastos no deducibles, los cuales son conceptos que afectan la tasa efectiva, por lo tanto, deberán considerarse partidas conciliatorias entre el impuesto a las ganancias que ha sido cargado al estado de resultados del ejercicio y del impuesto a las ganancias teórico, resultante de multiplicar el resultado contable del ejercicio antes del impuesto por la tasa nominal del mismo.

En síntesis, este es un método integral que reconoce los efectos del impuesto diferidos en el tiempo, aun cuando su posible reversión sea lejana, asumiendo que todos los activos y pasivos tendrán efectos en los resultados futuros.

## 1.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS

Como ha sido explicado detalladamente en los apartados anteriores, existen diferencias originadas en las comparaciones entre los activos y pasivos que han sido establecidos en función de

normas contables y los establecidos en función de las normas impositivas. Estas diferencias, pueden originar la existencia de Activos o Pasivos por Impuesto Diferido, lo cual será explicado más adelante en el desarrollo de este método.

Las diferencias determinadas en este método son siempre de carácter temporal, dado que las mismas van a desaparecer siguiendo alguno de los siguientes lineamientos:

- a) Si se trata de un activo, la diferencia va a desaparecer cuando el activo en cuestión desaparezca como recurso para el ente, el cual obtendrá los ingresos que reemplazan dicho recurso.
- b) Si se trata de un pasivo, la diferencia va a desaparecer cuando se produzca la desaparición de la obligación a partir de la entrega que realiza el ente de los recursos para la cancelación de dicha obligación.

Por lo tanto, bajo este método en ningún momento se determinan diferencias permanentes, las cuales si se encontraban presente en el método del pasivo basado en el estado de resultados.

Cabe aclarar que las disposiciones del impuesto diferido consideran que la desaparición de la diferencia temporaria implica una reversión de las mismas, lo cual puede ocasionar alguna de las dos siguientes situaciones:

- Puede ocasionar que el resultado fiscal, determinado según las normas del Impuesto a las Ganancias, sea mayor al resultado contable determinado según las normas contables. Lo cual, da lugar a la aparición de una **diferencia temporaria gravable**.
- En contraposición, puede ocasionar que el resultado fiscal sea menor al resultado contable, lo cual llevaría a la aparición de una **diferencia temporaria deducible**.

Es prioritario hacer una aclaración fundamental, la cual es señalada por Gil, J.J. (2006, p.101) en su libro, de la siguiente manera:

*“Toda diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los activos y pasivos es una diferencia temporaria...Pero, no toda diferencia temporaria genera el reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido”*

Surge entonces el interrogante: ¿Cuándo estamos ante la presencia de un Activo por Impuesto Diferido y cuándo ante un Pasivo por Impuesto Diferido? ¿Cuándo una diferencia temporaria no da lugar al reconocimiento de un activo o pasivo por impuesto diferido? Estas preguntas serán contestadas más adelante.

### 1.3. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 12

Como ya hemos hecho mención en este trabajo el método del pasivo basado en el balance se encuentra presente en las normas SFAS 109, Resolución Técnica 17 de la FACPCE y en la NIC 12.

En este apartado haremos hincapié en la Norma Internacional N° 12 - “Impuesto a las Ganancias”, en la cual se presenta como principal objetivo el de determinar cómo se debe ahondar en la contabilización del impuesto a las ganancias.

Esta norma opera a nivel internacional, de modo que, es menester recordar que a nivel nacional tiene como competencia a la denominada Resolución Técnica n° 17, en la cual está basada la norma argentina, y a la cual se acude para estas implicancias pero ante problemas de interpretación y de aplicación que pueden surgir al aplicar el procedimiento de esta resolución, será conveniente suplirla con la NIC 12, la cual presenta soluciones a estos inconvenientes.

En los párrafos 7, 8, 9 de la NIC 12 encontramos las consideraciones previas para aplicar el método del pasivo basado en el balance. Podemos resumirlo en 5 reglas, las cuales determinan las consideraciones y los cálculos pertinentes que se debe llevar a cabo sobre los rubros contables de activos y pasivos para obtener la base fiscal de dichos rubros. Estas reglas, que determinan la base fiscal de activos y pasivos, son necesarias para el desarrollo del proceso de contabilización del cargo por impuesto a las ganancias del método del pasivo basado en el balance que mencionamos con anterioridad y que suplen el vacío existente en la RT 17. La comparación entre la base contable de los rubros, información obtenida del balance contable, con la base fiscal de dichos rubros calculada por las disposiciones de la NIC 12, obtendremos las diferencias temporarias que mencionamos anteriormente y que generarán el reconocimiento de AID en el caso de que dichas diferencias temporarias sean deducibles y el reconocimiento de PID para el caso que las diferencias temporarias sean gravables (sin olvidar la existencia de determinadas excepciones al reconocimiento de AID y PID que veremos en este trabajo más adelante).

Las reglas para la medición fiscal son las siguientes:

<b>REGLA</b>	<b>RUBRO</b>	<b>BASE FISCAL</b>
1	Activos cuyos beneficios económicos tengan efecto fiscal.	Es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga el ente en el futuro, cuando recupere el importe en libros del activo.
2	Activos cuyos beneficios económicos NO tengan efecto fiscal.	Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su importe en libros.
3	Pasivos en general.	Su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente sea deducible

		fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.
4	Pasivos por ingresos anticipados (en especie).	La base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier eventual importe que no resulte imponible en periodos futuros.
5	Activos y pasivos con base fiscal y sin valor contable.	Algunas partidas tienen base fiscal, aunque no figuren reconocidas como activo ni pasivo en el balance.

**Tabla n° 2: Reglas NIC 12. Fuente: Gil J.J., 2006, p.71**

Ejemplificaremos estas reglas para dar una completa interpretación de las mismas.

- A) Para el caso de la **regla 1 y 2** consideraremos el rubro Cuentas por Cobrar, la cuenta Intereses a Cobrar, cuyo valor contable al cierre del ejercicio es de \$1000

Intereses a Cobrar a. Intereses Ganados	1000	1000
--	------	------

Existen dos opciones;

1. Que se grave impositivamente cuando se cobre, es decir en el periodo fiscal siguiente ó,
2. Que al cobrarse no produce efectos impositivos (porque fue gravado al devengarse).

En la **opción 1** en donde se grava impositivamente cuando se cobra, aplicaremos la **regla 1** porque los beneficios económicos del activo, en este caso los intereses se gravan al momento del cobro de los mismos, es decir tienen efecto fiscal. Una vez determinada la regla en este caso, para determinar la base fiscal debemos preguntarnos **¿cuánto puedo deducir en el futuro?**; para la opción 1 no podremos deducir ningún importe por ende la base fiscal será 0.

Entonces para la consideración de la existencia de un AID o PID determinamos la diferencia entre la base contable y la fiscal, y le aplicamos la alícuota del impuesto (utilizaremos el 35%). En este caso obtenemos un PID por \$350.

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/ PID
1000	0	1000	350

Para la **opción 2** dichos beneficios económicos no tendrán efecto fiscal al momento de cobrarse, por ende se aplicará la **regla 2. ¿Cuánto podrá deducirse en el futuro?** En este caso la respuesta es \$1000. Y realizamos el mismo procedimiento que en el primer ejemplo.

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
1000	1000	0	-

Para esta opción no se reconoce ni AID ni PID.

B) Si se trata, por ejemplo, de un Gasto Comercial a Pagar, cuyo valor contable al cierre del ejercicio económico es de \$1000, se deberá aplicar la **regla 3** por tratarse de un pasivo en general.

Gastos Comerciales	1000	
a. Gasto Comercial a Pagar		1000

Para este caso pueden ocurrir dos opciones;

1. El gasto lo puedo deducir cuando lo pago, es decir en el periodo fiscal siguiente ó,
2. El gasto ya se dedujo.

La base fiscal la obtenemos a partir de restar del importe en libros, el importe que puedo deducir en el futuro. Entonces para la **opción 1** donde el gasto lo puedo deducir cuando lo pago, el importe que puedo deducir en el futuro es \$1000, de modo que obtenemos

BASE FISCAL	IMPORTE EN LIBROS	IMPORTE QUE PUEDO DEDUCIR EN EL FUTURO
0	1000	1000

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
1000	0	1000	350

Recordemos que AID/PID se obtiene de aplicar la alícuota del 35% a la diferencia; y para esta opción conseguimos un AID.

Para la **opción 2** donde el gasto ya se dedujo, no hay importe que pueda deducir en el futuro, por lo tanto, la base fiscal es la siguiente

BASE FISCAL	IMPORTE EN LIBROS	IMPORTE QUE PUEDO DEDUCIR EN EL FUTURO
1000	1000	0

Entonces:

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID

1000	1000	0	-
------	------	---	---

C) La **regla 4** la podemos aplicar al siguiente ejemplo: para el caso de una cuenta de Alquileres Cobrados por Anticipado cuyo valor contable es \$1000 y que por tratarse de un pasivo por ingresos anticipados aplicaremos la regla 4.

Caja / Fondos a depositar a. Alquileres Cobrados por Anticipado	1000	1000
--	------	------

**Para esta cuenta también encontramos dos opciones:**

1. Que dichos alquileres tributen cuando se cobre, es decir en el periodo en que se cobra anticipadamente.

2. Que tributen en el futuro, es decir que tributen en el siguiente periodo fiscal.

En este caso hay que resolver cuál es el importe que no resulta imponible en el futuro, lo cual nos permitirá encontrar la base fiscal.

Para la **opción 1** donde los alquileres resultan imposables en el momento que se cobra, encontraremos que el importe que no resulte imponible en el futuro es \$1000, por lo tanto, obtenemos que la base fiscal resulta ser:

BASE FISCAL	IMPORTE EN LIBROS	IMPORTE QUE NO RESULTA IMPONIBLE EN EL FUTURO
0	1000	1000

Esta situación origina la existencia de un AID.

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
1000	0	1000	350

Para la **opción 2** en donde los alquileres resulten imposables en el futuro en su totalidad, el importe que NO resulte imponible en el futuro será 0, por ende, la base fiscal es igual a:

BASE FISCAL	IMPORTE EN LIBROS	IMPORTE QUE NO RESULTA IMPONIBLE EN EL FUTURO
1000	1000	0

Comparando la base contable con la fiscal, no encontramos diferencias y por lo tanto no se originan ni AID ni PID por dicha situación.

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
1000	1000	0	-

D) Para el caso de la **regla 5**, nos encontramos con que no siempre existe una comparación entre activos o pasivos contables con su base fiscal para el reconocimiento de activos o pasivos por impuesto diferido, sino que existen determinados resultados contables que poseen base fiscal y resulta pertinente reconocer dicho hecho. Como ejemplo encontramos los gastos de organización que contablemente no se imputan como activos, sino que son considerados como una cuenta de resultados pero fiscalmente dichos gastos a opción del contribuyente pueden depreciarse en hasta 5 años. Entonces un gasto de organización de \$1000 que contablemente se devenga en el ejercicio en el que se origina y fiscalmente en dicho ejercicio se puede depreciar en 5 años, por lo tanto, obtenemos que la base fiscal del primer año es \$800 (1000 - 200). Contablemente deduzco gastos por \$1000, pero impositivamente solo \$200. Este hecho ocasiona un AID.

BASE CONTABLE	BASE FISCAL	DIFERENCIA	AID/PID
0	800	800	280

#### 1.4. ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Como ya hemos mencionado, los impuestos diferidos se dividen en: Activos por impuesto Diferido o Pasivos por impuesto diferido. A continuación, realizaremos una breve explicación de qué consiste cada uno.

Los **Activos por Impuesto Diferido** son aquellas partidas contables que están vinculadas con diferencias temporarias deducibles, implicando que la reversión de las mismas aumente el impuesto determinado, y vinculadas también con los quebrantos impositivos que originarán un crédito (AID) que se irá agotando con las ganancias impositivas que obtenga en periodos futuros. La NIC 12 define estos impuestos diferidos de manera particular, estableciendo que los mismos cumplen con la siguiente disposición:

*“Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:*

- (a) las diferencias temporarias deducibles;*
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y*
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores. ”*

Los **Pasivos por Impuesto Diferido** son aquellas partidas contables que representan un aumento en el impuesto a pagar en periodos futuros y que están relacionadas con diferencias temporarias imponibles (gravables). Respecto a los mismos, la NIC 12 define que estos impuestos diferidos cumplen con la siguiente disposición:

*“Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.”*

#### **¿Cómo se lleva a cabo su contabilización?**

Para la contabilización de impuestos diferidos se debe tomar como contrapartida al Impuesto a las Ganancias, dado que estas partidas contables tienen incidencia en el resultado del ejercicio. Por lo tanto:

- Si estamos en presencia de **Activos por Impuesto Diferido** su registración contable deberá llevarse a cabo bajo la forma:

Activo por Impuesto Diferido  
a. Impuesto a las Ganancias

- Si estamos en presencia de **Pasivos por Impuesto Diferido** su registración contable deberá llevarse a cabo bajo la forma:

Impuesto a las Ganancias  
a. Pasivo por Impuesto Diferido

Para facilitar la comprensión de las explicaciones anteriores, presentamos el siguiente esquema a modo resumen:

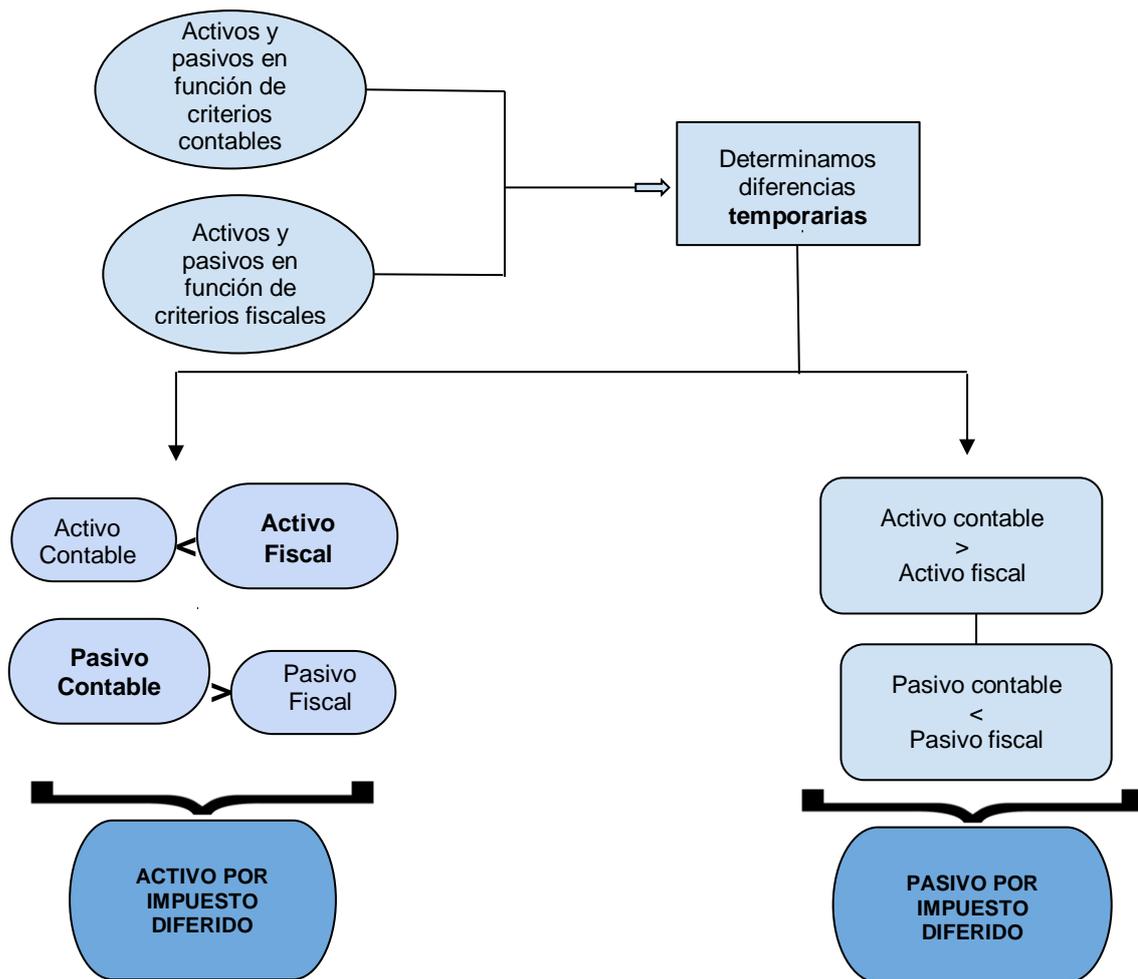


Figura n° 1: Activos y Pasivos por Impuesto Diferido. Fuente: Elaboración propia.

#### 1.4.1. EXCEPCIONES AL RECONOCIMIENTO DE AID Y PID

A pesar de lo mencionado anteriormente, esto no siempre se cumple dado que existen casos en donde las diferencias temporarias no dan lugar al reconocimiento de impuestos diferidos.

##### ¿Cuáles son estas excepciones?

La normativa argentina y la normativa internacional establecen como excepciones a las siguientes situaciones:

- a) La diferencia que es generada por el valor de la llave de negocio cuando su depreciación no es deducible impositivamente,
- b) y también, a la diferencia que se produce a partir de reconocer inicialmente un activo o un pasivo que no proviene de una combinación de negocios, y que no afectó al resultado contable ni al resultado impositivo al momento de llevar a cabo la transacción.
- c) Además, existe una posible tercera excepción la cual es considerada una cuestión especial, la cual está relacionada con las inversiones permanentes en acciones.

### ¿Por qué no ocasionan la aparición de un Impuesto Diferido?

Para llevar a cabo el análisis y explicación de estas excepciones, nos remitiremos a la exposición bibliográfica del Contador Jorge. J. Gil. (2006).

- **La llave de negocio:**

Según las disposiciones contables, el valor llave de un ente:

*“La llave de un negocio consiste en aquellos elementos intangibles que en necesaria relación con una empresa en marcha contribuyen a su superutilidad. Se reconocen como tales el nombre, la reputación, la localización favorable, la calidad del producto que comercializa, el trato con los clientes, etc.” (Verón A. V.,1988, p.57)*

Los resultados generados por la explotación de la llave de negocios están alcanzados por el impuesto a las ganancias, lo cual está establecido en el artículo 48 inciso h) de la Ley de Impuesto a las Ganancias, de la siguiente forma:

*“h) Los ingresos que en forma de uno o más pagos se perciban por la transferencia definitiva de derechos de llave, marcas, patentes de invención, regalías y similares, aun cuando no se efectúen habitualmente esta clase de operaciones”*

Sin embargo, la Ley de Impuesto a las Ganancias también considera las siguientes disposiciones:

*Artículo 92. “No serán deducibles de las ganancias de cualquier categoría... inc. h). La amortización de llave, marcas y activos similares”*

*Artículo 64. “Cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de adquisición actualizado mediante la aplicación de los índices mencionados en el artículo 93, desde la fecha de compra hasta la fecha de venta. El monto así obtenido se disminuirá en las amortizaciones que hubiera correspondido aplicar, calculadas sobre el valor actualizado.”*

Por lo tanto, a pesar de que los ingresos generados por el uso (explotación) de la llave de negocio estén alcanzados por el impuesto, éstos últimos no tienen ninguna deducción, ya que las amortizaciones de la llave no son deducibles. Pero, si los ingresos fueron generados a partir de la enajenación, el costo incurrido en la misma sería deducible. Esto ocasiona dos posibles escenarios en cuanto al valor fiscal de la llave:

- a) Si los ingresos fueran generados únicamente **por el uso** de la misma, el **valor fiscal** resultante sería de **cero**.
- b) Si los ingresos fueran generados tanto **por el uso** como por la **venta**, entonces el **valor fiscal** sería equivalente al **costo incurrido**.

En consiguiente, si estuviésemos ante la situación mencionada en el inciso a) surge la aparición de una diferencia temporaria la cual a pesar de ser una diferencia temporaria no daría lugar al reconocimiento de un impuesto diferido dado que se genera una referencia circular, en donde el uso de la llave aumentaría sucesiva y continuamente el valor de la misma, y que por lo tanto, conllevaría a una multiplicidad de cálculos. Para evitar esta situación, las normas internacionales y la norma argentina consideran y establecen la excepción.

- **Reconocimiento inicial de un activo o un pasivo que no proviene de una combinación de negocios, y que no afectó al resultado contable ni al resultado impositivo al momento de llevar a cabo la transacción.**

La justificación de esta excepción es considerada por la norma argentina y la correspondiente norma internacional fundamentándose en que no se debe reconocer un impuesto diferido en esta situación con el objetivo o finalidad de evitar la aparición de un cargo en el impuesto a las ganancias cuando no se detecte la existencia de resultados contables ni de resultados fiscales. Si no que, como disposición general entre estas normas, es de preferencia llevar a cabo el reconocimiento de impuestos diferidos en el ejercicio en el cual se reverse la diferencia temporaria, y que por ende, se genere el cambio en la tasa fiscal y la correspondiente partida conciliatoria.

- **Inversiones permanentes en acciones frente al método.**

Como fue mencionado anteriormente, esta última constituye una posible excepción al reconocimiento de Activos o Pasivos por Impuesto Diferido la cual es considerada una cuestión especial debido a la gran complejidad que presenta al momento de su explicación, por lo tanto, será mencionada en forma acotada con el fin de facilitar su entendimiento y no empañar los lineamientos principales del trabajo.

Las inversiones permanentes son aquellas que están representadas por colocaciones de dinero sobre las que una determinada empresa espera obtener algún rendimiento o beneficio en el futuro. Las inversiones permanentes, también llamadas a largo plazo, son colocaciones de dinero en las cuales una empresa decide mantenerlas por un período mayor a un año o al ciclo de operaciones, contando a partir de la fecha de presentación del balance general. Se trata de activos no utilizados en las actividades operativas para generar ingresos, si no que se utilizan para crear otros ingresos fuera de las operaciones normales de la empresa.

Por lo tanto, este tipo de inversiones puede explicarse de tres formas distintas:

- a) Inversión que permite el control total.
- b) Inversión que permite control conjunto.
- c) Inversión que permite ejercer influencia significativa.

Otra información importante a tener en cuenta es aquella respecto a los tipos de flujos de fondos que son generados a partir de la inversión permanente, que pueden ser de dos tipos:

- Dividendos distribuidos a futuro por el ente emisor de los mismos, sean estos en efectivo o en especie.
- Ingresos obtenidos de la venta de la inversión permanente, si se decide su enajenación.

En Argentina, y en algunos países, la Ley Impositiva considera que los dividendos que son distribuidos por las distintas sociedades en acciones no son incorporados a la ganancia neta fiscal, en otras palabras, los mismos se encuentran exentos. Sin embargo, si estos dividendos provienen de sociedades del exterior, los mismos serían considerados una ganancia de fuente extranjera, la cual sí estaría comprendida en la ganancia fiscal, es decir, en este caso no estarían exentos si no que se encontrarán gravados por el impuesto. En cambio, en otros países todo tipo de dividendos está alcanzado por el equivalente impuesto y por lo tanto, está comprendido en la ganancia fiscal.

A partir de esto, pueden surgir diferencias temporarias al comparar el valor fiscal y el valor contable de la inversión permanente, por lo tanto, surge el interrogante respecto a si; **¿La diferencia temporaria que se origina a partir de esta comparación da lugar al reconocimiento de un Activo o Pasivo por impuesto diferido?**

Para resolver esta cuestión en primer lugar se debe determinar si los dividendos van a estar alcanzados por el impuesto o no, dando como resultado dos posibles situaciones:

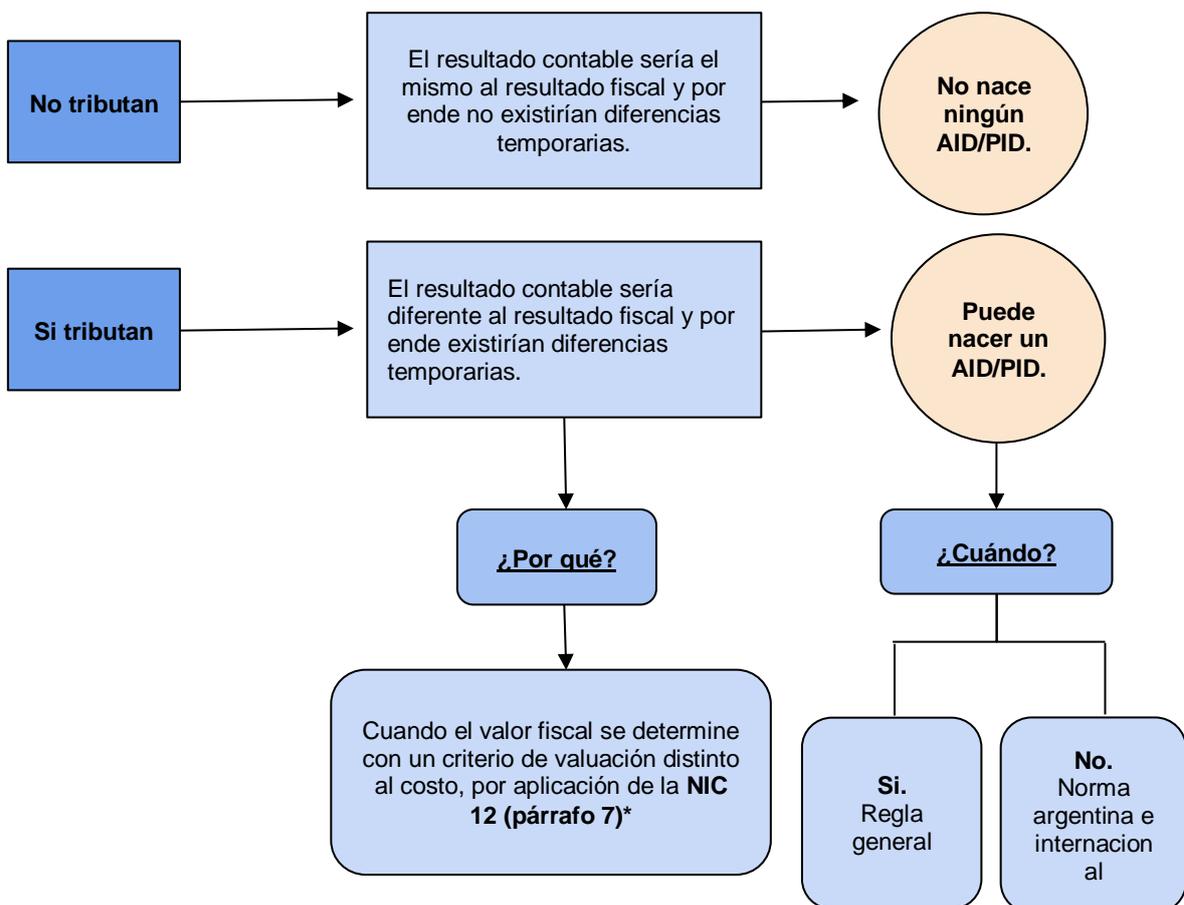


Figura n° 2: Distintas situaciones. Fuente: Elaboración propia.

\*NIC 12 párrafo 7: “La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros”

Por lo tanto, para responder esta cuestión se debe determinar ante qué situación nos encontramos:

- a) **Si se aplica la regla general:** Se deberá reconocer un Activo por impuesto diferido o un Pasivo por impuesto diferido.
- b) **Si se considera lo dispuesto por la norma argentina e internacional:** puede no reconocerse un Activo por impuesto diferido o un Pasivo por impuesto diferido.

Otro aspecto muy importante que debemos considerar, es aquel caso especial en el que un Bien de uso medido a valor razonable genera un Pasivo por Impuesto Diferido el cual *no es imputado inicialmente contra el Impuesto a las Ganancias*. Para explicar este supuesto consideraremos la siguiente demostración práctica a modo de ejemplo:

Datos proporcionados para la resolución del caso práctico:

- Existe en el Patrimonio un *Bien de uso*: se trata de un Terreno Agropecuario medido a su Valor Razonable, neto de depreciaciones acumuladas.
- *Base fiscal*: \$800.000
- *Base contable*: \$1.600.000
- *Alícuota del Impuesto a las Ganancias*: 35%

### 1. Determinación de diferencias temporarias.

Rubro	Base Contable	Base Fiscal	Diferencia	Alícuota 35%	AID/PID
Bien de uso - Terreno Agropecuario medido a Valor Razonable	\$1.600.000	\$800.000	\$800.000	\$280.000	PID

### 2. Registración contable para reflejar las variaciones producidas en los saldos de pasivos por impuestos diferidos.

Saldo por revalúo a Pasivo por Impuesto Diferido	\$280.000	\$280.000
--	-----------	-----------

Como observamos en este caso, el Pasivo por Impuesto Diferido ocasionado por el Bien de Uso se registra contra un Resultado Diferido (saldo por revalúo) y por ello posteriormente este importe no estará explicitado en el saldo de la cuenta de resultados de “Impuesto a las Ganancias”.

Este tratamiento contable no operará de igual forma para los entes medianos, que en la aplicación de la RT 41 Tercera Parte, tendrá la opción de no reconocer esta diferencia temporaria por considerar improbable su reversión en el futuro previsible, es decir, en el caso que resulte improbable la venta del terreno agropecuario en un futuro previsible, podrá no reconocer la diferencia que surge entre el valor contable y el fiscal por la revaluación del terreno, por considerar que dicha diferencia no se reversará en el futuro, y la cuenta de Saldo por Revalúo no tendrá efecto como Impuesto a las Ganancias.

En modo de cierre, la idea de este método basado en el balance para Kerner es que: el ente deberá reconocer -teniendo en cuenta las excepciones- un activo o un pasivo por impuesto diferido:

“... siempre que la recuperación o el pago del importe contable de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias impositivas” (Kerner M., 2005)

Como apreciación final, se observa que este método omite la determinación del impuesto que resultaría imputable al período con cargo a los resultados del mismo, sino que, imputa al periodo de aplicación el impuesto que surge de la declaración impositiva agregando o desagregando aquellos conceptos que correspondan a variaciones en los impuestos diferidos (activos o pasivos). Esto en particular, es mencionado por la Resolución Técnica n° 17<sup>6</sup>, la cual lo anuncia de la siguiente forma:

*“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.”*

#### **1.4.2. EXCEPCIONES AL RECONOCIMIENTO DE AID/PID SEGÚN LA NIC 12**

##### **Excepciones Reconocimiento de un PID – Establecidas en el párrafo 15 y 39 de la NIC 12**

*“No se reconocerán PID cuando:*

<sup>6</sup> RT 17; Segunda Parte; Sección 5.19.6.4. “Impuesto del período”.

*(a) la diferencia corresponda al reconocimiento inicial de una plusvalía, o sea un valor llave que no se reconoce impositivamente; o cuando*

*(b) la diferencia se relacione con el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:*

*(i) no es una combinación de negocios; y*

*(ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal. Tal sería el caso de una adquisición de un bien de uso que no se depreciara en el ejercicio que se incorpora.*

*Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias impositivas asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.”*

La excepción a este reconocimiento se establece si se dan conjuntamente dos condiciones, por lo que, debe suceder que:

(a) la controladora, inversora o participante sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

(b) es probable que la diferencia temporaria no se revierta en un futuro previsible.”

#### **Excepciones al Reconocimiento de un AID – Establecidas en el párrafo 24 de la NIC 12**

La norma internacional establece que la excepción al reconocimiento de un AID se produce cuando

*“... la diferencia aparezca como causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:*

*(a) no es una combinación de negocios; y*

*(b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.*

*No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en negocios conjuntos.”*

### 1.5. MEDICIÓN CONTABLE DE IMPUESTOS DIFERIDOS

Para abordar la medición y el reconocimiento contable de estos impuestos diferidos es importante tomar en consideración que los importes o cuentas de impuestos diferidos corresponden a deudas o créditos impositivos futuros, por lo que la mensuración de los mismos debe ser llevada a cabo en términos nominales, de modo que los valores constituyan una base razonable para determinar los efectos, sean estos incrementos o disminuciones, que se producirán sobre los futuros importes de impuestos determinados, los cuales serán reversados a partir de las diferencias temporarias y mediante el empleo de quebrantos impositivos no utilizados.

Al llevar a cabo dicho cálculo deberá ser utilizada la tasa impositiva que esté vigente a la fecha en que se lleve a cabo la medición y el reconocimiento de los mismos, utilizando las normas que sean de aplicación a la fecha de los estados contables.

Entre los preceptos que constituyen la base normativa de estos supuestos, encontramos las disposiciones de la RT 17, la cual determina las reglas que deberán ser aplicadas cuando nos encontremos ante el caso en el que los créditos por impuestos diferidos sobrepasen a las deudas por impuestos diferidos, siendo éstos susceptibles de ser compensados en períodos futuros, pero sea poco probable que los resultados positivos impositivos futuros resulten suficientes para cubrir o absorber a los valores que arrojen las diferencias temporarias que se hubiesen detectado y a los quebrantos impositivos. En este caso, se deberá imputar una desvalorización sobre la parte que se detecte irrecuperable.

### **1.5.1. EXPOSICIÓN INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA**

Además de lo mencionado en el apartado precedente, es necesario dar cumplimiento a ciertas disposiciones de información complementaria establecidas por la RT 9, la cual exige que se cumplan ciertos requisitos de exposición en notas a los estados contables, las cuales deberán anunciar la detección y existencias de impuestos diferidos.

Por lo tanto, en notas a los estados contables y financieros se debe exponer la siguiente información:

- a) Se debe exponer la correspondiente conciliación entre el resultado contable e impositivo, indicando las diferencias temporarias y las diferencias permanentes que se detecten de forma independiente.
- b) Se deberán indicar los cambios ocurridos en las alícuotas vigentes a la fecha de los estados contables.
- c) Se deberá dar a conocer la existencia de diferencias temporarias y/o quebrantos que no hayan sido utilizados, y por los cuales, no se hayan registrado impuestos diferidos.
- d) Se deben indicar los importes de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en sociedades, sucursales o negocios conjuntos.

- e) Se deberá realizar un detalle de los distintos tipos de diferencias temporarias de los créditos y deudas que las originaron.
- f) Se debe presentar la pertinente justificación que constituya el respaldo de la existencia de un Activo por impuesto diferido cuando en el ejercicio actual y el precedente la empresa haya tenido problemas.

El cumplimiento de estas implicancias permite que el cálculo tenga el pertinente respaldo informativo y que sirva como justificación, proporcionando información más detallada de lo que ha sido expuesto en el balance.

## 1.6. COMPARACIÓN ENTRE AMBOS MÉTODOS DEL PASIVO

Como hemos mencionado anteriormente dentro del método del diferido encontramos distintas alternativas, una de ellas es el método del pasivo, el cual a su vez presenta dos alternativas: el método del pasivo basado en el estado de resultados y el método del pasivo basado en el balance.

Entre ambos métodos existen dos aspectos distintivos, los cuales son mencionados por el contador Jorge. J. Gil (2006), de la siguiente manera:

*“a) Los conceptos involucrados dentro de las diferencias temporarias (y por ende en los activos y pasivos diferidos) son diferentes en uno y otro método; y  
b) El procedimiento de cálculo es distinto”*

Las diferencias entre ambos métodos son explicitadas por la Norma Internacional n° 12, por lo que, tomaremos sus explicaciones como base para realizar su distinción en un cuadro comparativo a modo resumen.

<b>Método del pasivo</b>	<b>Método del pasivo basado en el ER</b>	<b>Método del pasivo basado en el balance</b>
<b>Diferencias que surgen.</b>	Existen tanto diferencias temporales como permanentes.	Solo existen diferencias temporarias.
<b>¿De dónde provienen las diferencias temporales?</b>	El método se centra en aquellas diferencias que surgen entre ingresos y gastos.	El método se centra en aquellas diferencias que surgen entre activos y pasivos.
<b>Comparación que se lleva a cabo para la determinación de las diferencias temporales.</b>	Se compara el resultado determinado en base a criterios impositivos con el resultado determinado en base a criterios contables, las cuales se reversan en el tiempo.	Se compara la base contable con la base fiscal de los activos y pasivos, las cuales se reversan en el futuro.

<b>Relación entre ambas diferencias.</b>	Todas aquellas diferencias temporales son también consideradas diferencias temporarias.	No todas aquellas diferencias temporarias son diferencias temporales.
<b>Simplicidad.</b>	No aporta demasiada simplicidad al proceso dado que implica llevar una historia de diferencias temporales de años anteriores.	Aporta una mayor simplicidad al proceso dado que no implica llevar una historia de diferencias temporales de años anteriores.
<b>Diferencia temporarias.</b>	Reconoce un menor número de diferencias temporarias.	Reconoce un mayor número de diferencias temporarias que el método basado en el ER, entre ellas se reconocen las que surgen de la comparación entre: <ul style="list-style-type: none"> <li>→ Activos y Pasivos contables no monetarios medidos en moneda funcional y base fiscal de dichos activos o pasivos no monetarios medidos en moneda distinta a la funcional (por ej: moneda local)</li> <li>→ Activos y pasivos no monetarios que se basan en la NIC 29 (Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias) para su reexpresión.</li> <li>→ Activos y Pasivos determinados con criterios contables, respecto de los cuales su monto en los libros al momento de reconocimiento inicial no es coincidente con su base fiscal.</li> </ul>
<b>Corrección de errores.</b>	Aumenta notablemente las posibilidades de cometer errores de cálculo los cuales se vienen arrastrando por varios periodos.	Disminuye las posibilidades de cometer errores de cálculo. Si se cometieron, estos se verían corregidos con el transcurso del tiempo, cuando éstos se reversan.

**Tabla n° 3: Comparación entre ambos métodos. Fuente: Elaboración propia.**

## CAPÍTULO IV: CUESTIONES DE EXPOSICIÓN

Otra consideración importante respecto a estas normas, es que presentan ciertas diferencias en cuanto a la exposición de la información.

La información debe estar presentada correctamente para que el análisis de la información se realice adecuadamente, y para que ésta proporcione un mayor grado de utilidad a la hora de tomar decisiones.

De modo simplificado, y a modo comparativo, se presenta en el siguiente cuadro:

	Estado de Situación Patrimonial	Estado de Resultados	Información Complementaria
<b>RT 8</b> <b>RT 9</b>	-Los AID (netos) se informan por separado en <i>otros créditos no corrientes</i> . -Los PID (netos) se informan por separado en <i>deudas no corrientes</i> .	Clasifica los resultados en: <b>-Ordinarios:</b> Los cuales se clasifican en: -Que continúan -Descontinuados (de la operación o por venta de activos o cancelación de pasivos) <b>-Extraordinarios.</b> <b>-Participación minoritaria</b> (en los estados de resultados consolidados.) En la clasificación que establece la RT 8 encontramos que debe separarse el impuesto a las ganancias atribuible a los resultados ordinarios. Así mismo con los resultados extraordinarios, si existe impuestos a las ganancias atribuibles a resultados extraordinarios debe distinguirse. En la RT 9 se establece que también debe distinguirse el impuesto a las ganancias atribuible a las operaciones discontinuadas.	La RT 9 en la sección C.7 del capítulo VI, exige exponer cierta información vinculada al impuesto a las ganancias, entre estas exigencias encontramos que: -Se deben presentar las conciliaciones exigidas por la norma en su inc. a) y g) respecto al impuesto diferido. -Los cambios que hayan ocurrido sobre la tasa efectiva del impuesto. -Información respecto a AID, de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados. -Información respecto al PID que no fueron reconocidos por así exigirlo la norma contable. -Medición AID y PID a valor actual. -Etc.

<p><b>NIC 12</b></p>	<p>-Los AID Y los PID se deben clasificar como <i>partidas no corrientes</i>. -Para compensar los AID con los PID hay ciertas condiciones restrictivas en la cual el ente puede compensarlos con los importes reconocidos en dichas partidas, o aquellos que recaen sobre el mismo ente fiscal o diferente bajo ciertas condiciones.</p>	<p>a) Clasifica el cargo de impuesto a las ganancias en: <b>-Gastos</b> <b>-Ingresos</b> Excepto cuando se cumple que: -Proviene de una transacción de negocios reconocida en el patrimonio neto. -Ha surgido de una combinación de negocios. b) Clasifica el cargo de impuesto a las ganancias de actividades ordinarias en el cuerpo principal del Estado de Resultados.</p>	<p>Se debe presentar en notas: -El cargo de impuesto a las ganancias como ganancia o pérdida. -Explicación de los cambios en las tasas impositivas. -Sobre cada diferencia temporaria. -Los importes de AID/PID reconocidos. -La conciliación entre el resultado por el impuesto y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva, y la conciliación entre tasa efectiva y la nominal. -Etc.</p>
--------------------------	--	--	--

**Tabla n° 4: Cuestiones de exposición en cada norma. Fuente: Elaboración propia.**

## **CAPÍTULO V:**

### **ASPECTOS PRÁCTICOS Y EJEMPLIFICADORES**

Luego de haber desarrollado el método del pasivo basado en el balance el cual es utilizado actualmente para realizar las identificaciones y mediciones de diferencias temporarias, las cuales, pueden originar impuestos diferidos -teniendo en cuenta las excepciones mencionadas precedentemente-, confeccionamos este apartado con la finalidad de facilitar el lector de este trabajo los aspectos mencionados a nivel teórico, respecto de este último método, desde un punto práctico.

El caso práctico desarrollado en el siguiente apartado será presentado de forma sencilla para dar una mayor preeminencia al entendimiento y comprensión básica necesaria para la aplicación del método, y además, contendrá pequeñas notas con distintas consideraciones que no deben perderse de vista a la hora de analizar el tema de la presente investigación.

#### **1. CASO PRÁCTICO: MENDOZA S.A**

A continuación, se observa el Estado de Resultados y del Estado de Situación Patrimonial que presenta la empresa “MENDOZA SA” a su cierre del ejercicio comercial a la fecha 31/12/X1.

A modo ejemplo, se propone un caso en el que se debe determinar las diferencias entre el criterio contable e impositivo, clasificándolas en temporarias y permanentes, completar los papeles del asesor impositivo, realizar las registraciones contables pertinentes, confeccionar los mayores contables y cumplir con las normas de exposición vigentes en cuanto a información complementaria.

**Estado de Situación Patrimonial Ejercicio X1.**

<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
Caja y Bancos	1.600.000	Impto. Gcias. a Pagar	395.150
Créditos p/ Ventas	480.000	Previsión para juicios	400.000
Bienes de Cambio	3.000.000	P.I.D.	138.600
Bienes de Uso	5.000.000	CFI no devengados IG	(18.468)
Depreciación Acum. BU	(180.000)	<b>TOTAL PASIVO</b>	<b>915.282</b>
Intangibles	520.000	<b>PATRIMONIO NETO</b>	
Depreciación Acum. de Intangibles	(84.000)	Capital	5.000.000
AID	140.000	Result. No Asignados	3.826.000
		Rdo del ejercicio	734.718
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<b>10.476.000</b>	<b>TOTAL P. NETO</b>	<b>9.560.718</b>
		<b>TOTAL P + PN</b>	<b>10.476.000</b>

### ESTADO DE RESULTADOS

Ventas	3.600.000
Costo de ventas	<u>(2.200.000)</u>
Resultado Bruto	1.400.000
Gastos de Comercialización	(81.000)
Gastos de Administración	(60.000)
Depreciación BU	(90.000)
Depreciación Intangibles	(84.000)
Rtado reconocimiento Intangible	10.000
Intereses Ganados	<u>15.000</u>
Resultado antes de I. Ganancias	1.110.000
Impuesto a las ganancias	<u>(375.282)</u>
<b>Resultado final</b>	<b>734.718</b>

### **Información Adicional**

Se presenta la siguiente información de utilidad para la resolución del caso propuesto.

- Alícuota del impuesto: 35%
- Respecto de los *Bienes de Uso* se observa que la amortización contable para el presente ejercicio arroja un valor de \$90.000, mientras que, la amortización impositiva es de \$120.000.
- Como *Activos Intangibles* fueron registrados contablemente los Gastos de Organización incurridos por la empresa por un monto total de \$336.000. Contablemente, éstos se miden tomando en cuenta su valor residual (costo original de \$420.000 menos depreciaciones acumuladas de \$84.000), considerando una vida útil total de 5 años. Impositivamente, se imputan como gastos en el primer ejercicio económico en el que se lleva a cabo el desembolso de los mismos.
- La *previsión para juicios* aún no es pasible de deducción impositiva debido a la sentencia judicial al 31/12/X1 no se encuentra firme.
- Dentro de los *Gastos de Administración* encontramos que contablemente se reconocieron intereses punitivos y gastos causídicos por \$30.000 originados en una causa judicial por una

deuda en impuesto al valor agregado, dichos gastos resultan no deducibles desde el punto de vista impositivo.

- La empresa posee dentro de *Caja y Bancos* depósitos a plazo fijo en moneda nacional, los cuales produjeron interés por \$15.000 al cierre del ejercicio comercial, dichos intereses se consideran ganancias exentas de pagar Impuesto a las Ganancias.
- Existen resultados positivos generados por *el uso de una Llave de negocio* que posee la empresa, por un monto total de \$10.000.
- La *medición del pasivo por impuesto a las ganancias* a la fecha de cierre de los EECC se hará al valor actual según lo establecido en la sección 5.15. RT 17. El vencimiento del pago del impuesto ocurre a los 125 días contados a partir de la fecha de cierre de los EECC. La tasa que refleja las evaluaciones del mercado sobre el valor del dinero y los riesgos específicos de la operación asciende al 15%.

De la liquidación del impuesto a las ganancias efectuada por el asesor impositivo surge el siguiente gravamen a ingresar a AFIP.

<b>DETALLE</b>	<b>IMPORTE</b>
Resultado contable del ejercicio cerrado X1 antes del impuesto a las ganancias.	1.110.000
<b>Ajustes de diferencias temporarias (*)</b>	
Más: Gastos no deducibles (**)	4.000
Menos: Ingresos no gravados (**)	30.000 (15.000)
Ganancia neta sujeta a impuesto Por la tasa del impuesto (35%)	1.129.000
Impuesto determinado	<b>395.150</b>

#### **Notas explicativas a tener en cuenta para la resolución del caso presentado**

##### **Nota N° 1:**

El primer paso a llevar a cabo en la determinación de impuestos diferidos es identificar las diferencias existentes entre el criterio contable y el impositivo, clasificando estas últimas en temporarias y permanentes.

Además, debemos tener en cuenta que solo las diferencias temporarias son aquellas que darán lugar al reconocimiento de AID o PID, mientras que, las permanentes son aquellas que producirán cambios en la tasa efectiva del impuesto.

**Nota N° 2:**

Luego de identificar, clasificar las diferencias y determinar sus montos, debemos tomar en consideración dicha información con el objetivo de poder arribar al impuesto determinado impositivamente del periodo bajo estudio.

Respecto de las diferencias temporarias, debemos determinar el “Total de ajuste de las diferencias temporarias”, el cual debe incluirse en la liquidación del impuesto a las ganancias del asesor impositivo (\*). Y respecto de las diferencias permanentes, debemos clasificar estas en “Ingresos no gravados” o “Gastos no deducibles”, cuyos montos también deberán ser trasladados a la liquidación mencionada anteriormente. (\*\*).

**Nota N° 3:**

En cuanto a los ingresos generados por el uso (explotación) de la llave de negocio que posee la empresa, estos están alcanzados por el impuesto, pero no son pasibles de ninguna deducción, ya que las amortizaciones de la llave no resultan deducibles. Por este motivo surge una diferencia temporaria, sin embargo, ésta no generaría el reconocimiento de un impuesto diferido porque el uso de la llave aumentaría de forma continua el valor contable de dicho activo intangible y con esto se acarrearía una gran cantidad de cálculos.

Este caso queda comprendido dentro de las excepciones al reconocimiento de AID y PID que están estipuladas en la normativa argentina y en la NIC 12.

**Determinación de diferencias temporarias y permanentes**

<b>DIFERENCIAS TEMPORARIAS</b>	<b>IMPORTE (1)</b>	<b>AID/PID</b>	<b>VALOR (1)x0,35</b>
Bien de Uso: Diferencia entre amortización contable y fiscal	(60.000)	PID	21.000
Activos Intangibles: Contablemente reconoce una amortización por \$84.000 y fiscalmente se deduce en su totalidad como gasto \$420.000	(336.000)	PID	117.600
Previsión para juicios: Contablemente se reconoce la pérdida pero impositivamente aún no se puede registrar el quebranto por despido deducible.	400.000	AID	140.000
<b>TOTAL AJUSTE DIFERENCIAS TEMPORARIAS</b>	<b>4.000</b>		<b>-</b>
<b>DIFERENCIAS PERMANENTES</b>			
Ingresos no gravados:			

Intereses de depósitos a plazo fijo en moneda nacional	15.000	-	-
Gastos no deducibles: Gastos de Administración	30.000	-	-

#### Determinación de la base fiscal de activos y pasivos

Base Contable		Base Fiscal	
Activo	Importe	Determinación	Importe
<i>Caja y Bancos</i>	1.600.000		1.600.000
<i>Créditos por Ventas</i>	480.000		480.000
<i>Bienes de Cambio</i>	3.000.000		3.000.000
<i>Bienes de Uso</i> Medición: costo original menos depreciaciones acumuladas (5.000.000-180.000)	4.820.000	<b>Regla 1: El valor que resta deducir correspondiente a depreciaciones y valor residual.</b> Los \$4.760.000 serán deducibles fiscalmente en futuros periodos (como depreciación o como valor residual deducible en caso de venta)	4.760.000
<i>Intangibles</i> Medición: costo original menos depreciaciones acumuladas Por los Gastos de Organización son \$336.000 (420.000-84.000)	336.000	<b>Regla 1: El valor que resta deducir correspondiente a depreciaciones y valor residual.</b> Impositivamente el gasto de organización se imputa como gasto en el primer ejercicio fiscal.	0
<i>Intangibles</i> Llave de Negocio	100.000		100.000
<i>Previsión para juicios</i>	400.000	<b>Regla 3: Su importe en libros menos cualquier importe que eventualmente sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros.</b> (400.000 - 400.000)	0

**Nota N° 4:**

Una vez calculado el resultado impositivo [RC (+/-) Diferencias temporarias y permanentes] y el pertinente impuesto determinado del periodo [RI x alícuota del Impuesto] se debe proceder a realizar la correspondiente registración contable de dicho impuesto a pagar.

Además, debemos realizar las registraciones contables de los AID y PID que nos permiten reconocer contablemente las diferencias temporarias.

### Registraciones Contables

#### 1. Registración contable del Impuesto

Impuesto a las Ganancias	395.150	
a. Impuesto a las Ganancias a Pagar		395.150

#### 2. Medición del Pasivo (sección 5.15. RT 17)

Cálculo Auxiliar:

$$VA \text{ IG a pagar} = IG \text{ a Pagar} / (1+i)^n = 395.150 / (1+0.15)^{125/365} = 376.682$$

$$CFI \text{ no devengados} = 395.150 - 376.682 = 18.468$$

CFI no devengados s/ IG a pagar	18.468	
a. Impuesto a las Ganancias		18.468

#### 3. Registración contable de Impuestos Diferidos

AID	140.000	
a. Impuesto a las Ganancias		140.000

Impuesto a las Ganancias	138.600	
a. PID		138.600

### Mayores

#### Nota N° 5:

La realización de los mayores contables facilita llevar un seguimiento de cómo evolucionan los importes de cada una de las cuentas involucradas en la resolución del caso, por lo tanto, sugerimos su confección a los efectos de tener una mayor visibilidad de cómo es la formación de cada uno de los montos de relevante importancia.

Impuesto a las Ganancias		AID	
D	H	D	H
395.150		140.000	
	18.468		
	140.000		
138.600			
375.282			

PID	
D	H
	138.600

### Información Complementaria

#### Nota N° 6:

La RT 9 en su CAP VI Sección C 7 inc. a; y en su CAP. VI Sección C7 inc. g exige que se expongan como información complementaria dos conciliaciones, las cuales serán presentadas a

continuación con el fin de dar cumplimiento a la normativa y a los requerimientos del presente ejercicio.

**Conciliación entre tasa nominal y tasa efectiva (RT 9 CAP VI Sección C 7 inc. a)**

	<b>IMPORTE</b>	<b>TASA</b>
Impuesto a las ganancias teórico 1.110.000 x 35%	388.500	35.00
Impuesto a las ganancias cargado a resultados	<u>375.282</u>	<u>33.81</u>
Diferencia	13.218	1.19
<b>Causas de las diferencias:</b>		
Más:		
Gastos no deducibles (30.000 x 35%)	10.500	0.95
Menos:		
Efecto VAFF Impuestos a las Gcias a Pagar	(18.468)	-1.66
Ingresos exentos (15.000 x 35%)	(5.250)	<u>-0.47</u>
		- 1.18

**Conciliación RT 9 CAP. VI Sección C7 inc. g)**

	<b>IMPORTE</b>
Impuesto a las ganancias según declaración impositiva	395.150
Impuesto a las ganancias cargado en el estado de resultados	<u>375.282</u>
Diferencia	19.868
<b>Causas de las diferencias:</b>	
Efecto VAFF Impuesto a las Gcias a Pagar	(18.468)
Más/ Menos:	

Neto de variaciones diferencias temporarias del ejercicio (138.600-140.000)	(1.400)
Diferencia	(19.868)

## **CAPÍTULO VI: IMPUESTO DIFERIDO EN LAS PYMES**

Para aquellos entes que califican como pequeños (pequeñas y medianas empresas), existe una norma especial establecida en la Resolución Técnica N° 41, la cual presenta reglas propias y específicas, de carácter obligatorio, para el reconocimiento y medición de estos entes, y en particular para nuestro interés, de activos y pasivos por impuesto diferido en pequeñas y medianas empresas.

### **1. INTRODUCCIÓN**

Con la entrada en vigencia de la [Resolución técnica \(FACPCE\) 41/2015](#) el 4/12/2015 la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (FACPCE) quedó derogado el antiguo “Anexo A” de la Resolución Técnica n° 17, el cual establecía que no era de carácter obligatorio la aplicación del impuesto diferido al contabilizar el impuesto a las ganancias para los anteriormente denominados entes pequeños (EPEQ), lo cual era una opción. Sin embargo, a partir de la aparición de la norma vigente se mantiene esta opción únicamente para los entes pequeños, pero no para los medianos. Dicha Resolución Técnica (RT) fue aprobada, en la Provincia de Buenos Aires, por el Consejo Profesional para los ejercicios iniciados a partir del 1/7/2016, permitiéndose su aplicación anticipada para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2015.

A partir de esto, con la presente sección buscamos no solo analizar la caracterización de las empresas para considerarlas como pequeñas o medianas, sino que también se describe el procedimiento enunciado por la RT 41 y por las normas profesionales vigentes.

### **2. PYMES DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE**

- **Entes pequeños (EP):** los cuales están definidos por la RT 41 Segunda Parte de la siguiente forma:

*“Se consideran EP aquellos que:*

*a) no estén alcanzados por la ley de entidades financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;*

*b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;*

*c) no superen el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior de quince millones de pesos (\$ 15.000.000). Este importe será reexpresado tomando como base diciembre de 2014;*

*d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;*  
*o*

*e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.”*

- **Entes medianos (EM):** Se encuentran definidos por la RT 41 en su Tercera Parte, texto que fue incorporado por la RT 42/2015, de la siguiente forma:

*“Se consideran EM aquellos que:*

*a) no estén alcanzados por la ley de entidades financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;*

*b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;*

*c) el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior haya sido superior a quince millones (\$ 15.000.000) y hasta setenta y cinco millones de pesos (\$ 75.000.000).*

*Estos importes serán reexpresados tomando como base diciembre de 2014;*

*d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta;*  
*y*

*e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.”*

Tanto para las EP como para EM que superen los importes presentes en el inc. c) (respectivamente del alcance de cada uno) en el ejercicio anual actual, deberán aplicar en el siguiente ejercicio criterios de medición y de reconocimiento que no estén presentes en esta norma N° 41, debiendo informar también en las notas de los estados contables esta situación existente.

### 3. IMPUESTO DIFERIDO

Como sabemos hoy en día existen varios métodos para la determinación y contabilización del impuesto diferido. Las normas contables argentinas (tanto la RT 17 como la RT 41 en su tercera parte) indican que el método a aplicar actualmente para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio es el método del pasivo basado en el balance.

La Resolución Técnica n° 41 expresa en la segunda parte de sus menciones, en el punto 4.4.4, que los EP deberán reconocer el impuesto a las ganancias sobre la **base del impuesto determinado**, admitiendo un **método de impuesto diferido**, pero con carácter **opcional** para dichos entes. En su tercera parte, la RT 41 al hablar de EM establece como única alternativa de reconocimiento del impuesto a las ganancias del ejercicio el **método del impuesto diferido simplificado**.

Por esta razón, los entes que no pueden ser calificados como EP por las razones ya mencionadas anteriormente, y que hasta la derogación en el año 2015 del ya mencionado ‘‘Anexo A’’ establecido por la RT 17, contaban con la opción de no aplicación de este método, deberían empezar a aplicarlo de manera obligatoria a partir de los ejercicios mencionados en el apartado introductorio de este capítulo.

Desmembrando la normativa actual, encontramos en la Tercera Parte de la RT 41, aplicable a EM, en el punto 4.4.4. Impuesto a las Ganancias, el procedimiento de aplicación de dicho método simplificado:

*“Los pasos para su aplicación son:*

- a. El impuesto determinado (que surge de la presentación impositiva) se imputará a impuesto a las ganancias.*
- b. La variación del saldo de los activos y pasivos diferidos producida en el período se imputará a impuesto a las ganancias.*
- c. La determinación de los saldos al cierre del período de los activos y pasivos diferidos se hará de la siguiente manera:*
  - c.1. el valor contable al cierre del período de los activos y pasivos se comparará con su base fiscal,*
  - c.2. las diferencias determinadas representan diferencias temporarias deducibles (activos por impuesto diferido) o diferencias temporarias imponibles (pasivos por impuesto diferido);*
  - c.3. estas diferencias temporarias, con algunas excepciones se multiplican por la tasa fiscal, y se obtiene el saldo al cierre de los activos y pasivos por impuesto diferido.*
- d. Cuando existan pérdidas fiscales (quebrantos impositivos) o créditos fiscales no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero solo en la medida en que la deducción futura sea probable (por la*

*expectativa de ganancias impositivas suficientes antes de cumplirse el plazo de prescripción de las pérdidas fiscales). ”*

Según la RT esta descripción procedimental parte del principio general de que el ente reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados contables.

También como principio general para el reconocimiento de activos y pasivos diferidos determina que:

*“El ente debe, con ciertas excepciones:*

- a) reconocer un pasivo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores,*
- b) reconocer un activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales menores.”*

En el Anexo I de la Tercera Parte de la RT 41, el cual brinda conceptos y guías de aplicación obligatoria, exponiendo en un glosario estos conceptos que requieren un mayor detalle; En este apartado, la RT 41 presenta ciertos principios para establecer los valores fiscales de los activos y pasivos del periodo. En función de esto, la norma establece que:

Para determinar la **Base fiscal de Activos** habrá que considerar que:

- Si el Activo genera flujos de fondos que tengan efectos fiscales, la base fiscal deberá ser determinada en función del importe que podrá ser deducible de los ingresos fiscales. Por ejemplo, bienes de cambio o de uso cuya venta o uso generará efectos fiscales en el futuro.
- Si el activo genera flujos de fondos que no produzcan efectos fiscales, la base fiscal deberá ser determinada sobre la base de su valor contable. Por ejemplo, créditos por ventas cuya cobranza no genera efecto fiscal porque el resultado impositivo se reconoció al realizar la venta.
- También es importante mencionar que pueden existir partidas con base fiscal, pero no reconocidas contablemente como activos, es decir, sin base contable.

Para determinar la **Base fiscal de Pasivos** habrá que considerar que:

- Si el pasivo corresponde a ingresos que van a devengarse en el futuro (como es el caso de los cobros anticipados), la base fiscal estará determinada por el importe contable menos cualquier otro importe de ingresos que no resulte gravado en el futuro porque éste ya habrá tributado al momento del cobro. Por ejemplo, alquileres cobrados por adelantado.
- Para el resto de los pasivos, la base fiscal deberá estar determinada por su importe contable menos cualquier suma que pueda resultar deducible en el resultado impositivo del futuro. Por ejemplo, para una provisión para juicios que será deducible fiscalmente cuando exista sentencia, la base fiscal será cero.

También es importante mencionar que **pueden existir partidas con base fiscal, pero no reconocidas contablemente como activos o pasivos**, como es el caso de los costos de investigación, los cuales según la NIC 12 deben ser contabilizados como un gasto, influyendo en la determinación de la ganancia contable del periodo fiscal en el cual los mismos son incurridos, pero dichos gastos no son deducibles en la determinación del balance impositivo de dicho periodo, sino que recién serán deducibles en un periodo futuro. Por lo tanto la diferencia radica en que para la determinación de la base fiscal, dicho concepto se deducirá en períodos posteriores, pero desde el punto de vista contable dicho valor será nulo, lo cual implica una diferencia temporaria deducible (AID).

#### **4. EXCEPCIONES DE RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS DIFERIDOS EN PYMES**

Como ya mencionamos existen ciertas excepciones para el reconocimiento de activos o pasivos por impuesto diferido para los entes incluidos en la RT 41, las cuales se adicionan a las excepciones de la norma general (RT 17). Podemos encontrar como una de las excepciones a la que se encuentra expresada en la Tercera Parte punto 4.4.4.:

*“No se reconocerá un activo o pasivo por impuesto diferido si la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo no se espera que produzca pagos fiscales menores o mayores, respectivamente (por ejemplo, los aumentos en la medición de determinados tipos de hacienda, pueden no producir mayores pagos fiscales, en el momento de la venta, si se mantiene el número de cabezas de esa hacienda).”*

De manera específica el texto de esta resolución propone como ejemplo el caso de la **tenencia de vientres** en la actividad ganadera, donde el aumento o disminución en la medición de este activo no va a repercutir en los beneficios económicos que genere dicho activo biológico.

Adicionalmente a esta excepción encontramos en la Tercera Parte, Anexo I, de la RT 41 que:

*“El ente, podrá no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible).”*

Esta excepción que ya hemos mencionado anteriormente indica la posibilidad que tienen estos entes, al poder **optar** por reconocer o no un PID por dicha diferencia temporaria que resulte improbable

su reversión en el tiempo. Es importante mencionar que esta excepción es aplicable **únicamente** para **terrenos agropecuarios**, excluyendo cualquier otro tipo de activos.

Como conclusión, ambas normas (RT 17 y RT 41) establecen como método a aplicar para contabilizar el cargo del impuesto a las ganancias en el ejercicio, el método del pasivo basado en el balance. De este modo, se establece la utilización de este método de manera obligatoria para los EM y entes que apliquen RT 17, y se da de manera opcional la aplicación del mismo a los EP.

## 5. CUADRO COMPARATIVO ENTRE RT 17 Y RT 41

Luego del desarrollo pertinente a cada una de las normas (Resolución Técnica n° 17 y Resolución Técnica n° 41), proporcionamos el siguiente cuadro a modo comparativo, con la finalidad de facilitarle al lector, a modo de cierre, la comprensión de las principales diferencias de estas normativas en cuanto a su aplicabilidad, las excepciones respecto al reconocimiento de impuestos diferidos, el tratamiento del impuesto a las ganancias y las normas en cuanto a la aplicabilidad del tributo bajo análisis.

Concepto	RT 41	R7 17
<b>Aplicable a:</b>	Entes encuadrados en las clasificaciones de la RT 41. <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pequeñas empresas.</li> <li>• Medianas empresas.</li> </ul>	En función de la estructura de las normas contables: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Entes que no encuadran en la RT 41 o de encuadrar en dicha norma optan por aplicar RT 17.</li> <li>• Entes que no deben aplicar NIIF y de carácter opcional deciden aplicar RT 17.</li> </ul>
<b>Tratamiento contable del cargo por Impuesto a las Ganancias:</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Para entes pequeños:</b> Método tradicional o impuesto determinado.</li> </ul> <b>Opcional:</b> Método del impuesto diferido basado en el balance. <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>Para entes medianos:</b> Método del impuesto diferido simplificado.</li> </ul>	Método de Impuesto Diferido basado en el balance.
<b>Norma de aplicación:</b>	El Método de Impuesto Diferido Simplificado para los <b>entes medianos</b> se encuentra descrito en la RT 41, (Tercera Parte, punto 4.4.4. Impuesto a las ganancias). Es una descripción	La RT 17 da la explicación conceptual del método del pasivo basado en el balance. Dicha norma aplica la NIC 12 de forma supletoria para aplicar el impuesto diferido.

	procedimental de dicho método, no tanto así conceptual.	
<p><b>Excepciones contempladas en cada norma:</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● No se reconocen impuestos diferidos cuando la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo no se espera que produzca pagos fiscales menores o mayores, respectivamente.</li> <li>● El ente podrá no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reversen en el futuro previsible. Esta última se presenta como una opción para el ente.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>● La diferencia que es generada por el <i>valor de la llave de negocio</i> cuando su depreciación no es deducible impositivamente,</li> <li>● Diferencia que surge del <i>reconocimiento inicial de un activo o un pasivo que no proviene de una combinación de negocios</i> que no afectó al resultado contable ni al resultado impositivo al momento de llevar a cabo la transacción.</li> <li>● Posible tercera excepción, tratada como una cuestión especial, la cual está relacionada con las <b>inversiones permanentes en acciones</b>.</li> </ul>

Tabla n° 5: Comparación RT 17 y RT 41. Fuente: Elaboración propia.

## CAPÍTULO VII:

### APLICACIÓN DEL MÉTODO EN UN CONTEXTO INFLACIONARIO

#### 1. AJUSTE POR INFLACIÓN CONTABLE E IMPOSITIVO

Existen ciertas diferenciaciones a la hora de tratar el ajuste por inflación desde el punto de vista contable e impositivo, las cuales es importante tener en cuenta a la hora de llevar a cabo dicho ajuste. Las precisiones respecto de cada uno serán expuestas en el siguiente cuadro de forma simplificada y comparativa a efectos de no empañar los objetivos del trabajo.

Concepto	Ajuste por Inflación Impositivo	Ajuste por Inflación Contable
<b>Determinación</b>	El ajuste por inflación debe ser sumado o restado, según corresponda, al resultado contable histórico. Se parte del resultado no ajustado por inflación.	Tener en cuenta que no surge por diferencia patrimonial al considerar los resultados completos ajustados.
<b>Objetivos</b>	Busca medir el impacto de la inflación exclusivamente en el resultado alcanzado por el impuesto para lograr una mayor equidad en la distribución de la carga tributaria	Busca medir un resultado total con independencia de su tratamiento en la ley impositiva
<b>Tipos</b>	Ajuste Estático Ajuste Dinámico	No presenta distintos tipos de ajuste
<b>Método de cálculo</b>	El cálculo se lleva a cabo por el método DIRECTO, en función de la ganancia o pérdida generada por activos y pasivos expuestos	El cálculo se lleva a cabo por el método INDIRECTO, a través de la revalorización de activos y pasivos no expuestos. Dicho método es verificado por el método DIRECTO.

<b>Modificaciones que ocasiona</b>	No produce ninguna modificación en los rubros del Estado de Resultados	Modifica los rubros del Estado de Resultados con la finalidad de determinar los resultados ajustados completos
------------------------------------	--	--

**Tabla n° 6: Comparación entre Ajuste por Inflación contable e impositivo. Fuente: Elaboración propia.**

## 2. MÉTODO DEL IMPUESTO DIFERIDO Y AJUSTE POR INFLACIÓN

En el último tiempo la República Argentina ha estado inmersa en un periodo inflacionario en constante alza. Ya en el 2018 la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) constató que la tasa acumulada de inflación en esos últimos tres años superó el 100% debido a lo cual se determinó aplicar el ajuste por inflación, disponiendo la obligatoriedad de aplicar la RT 6 para la elaboración de los Estados Contables, con el fin de que éstos reflejen adecuadamente el efecto que produce en las partidas el cambio del poder adquisitivo de la moneda.

A raíz de esto es importante cuestionarnos “¿Cómo afecta la inflación a los impuestos?”.

La inflación puede afectar los impuestos de dos maneras:

- **Puede afectar la determinación de la obligación tributaria:** dado que bajo un contexto inflacionario la base imponible deberá determinarse de forma tal que la misma contemple los efectos de la inflación.
- **Puede afectar la magnitud del ingreso de la obligación tributaria:** ya que en un contexto inflacionario los gastos públicos crecen en mayor magnitud que la inflación, debido a la diferencia existente entre el momento de determinación del impuesto y el momento de recaudación del mismo.

En este marco, Gil, Jorge J. (2006) menciona que:

*“Cuando los estados contables están ajustados por el efecto de la inflación (o hiperinflación, según el caso), las normas fiscales pueden:*

- a) No aceptar el ajuste por inflación para la liquidación fiscal;*
- b) Aceptarlo, pero con una metodología de cálculo diferente; o*
- c) Aceptarlo partiendo de las mismas cifras que los estados contables” (p.171)*

De estos supuestos, Gil, Jorge J. (2006) analizó que en relación a la **opción a) el caso en que las normas fiscales no acepten el ajuste por inflación para la liquidación fiscal**, podemos encontrarnos con una situación que genera un grave perjuicio para aquellas empresas que posean activos o pasivos que se vean expuestos a la variación del poder adquisitivo de la moneda, las cuales terminan

descapitalizadas por la necesidad de reconocer contablemente el cambio del poder adquisitivo de la moneda en los estados contables y ante la negativa gubernamental de reconocer dicha coyuntura económica. La diferencia entre las mediciones de las partidas de los estados contables reexpresadas por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda y sus bases fiscales que bajo este supuesto no consideran la reexpresión monetaria, generarán diferencias temporarias que darán lugar a pasivos por impuestos diferidos (siempre teniendo en consideración las excepciones al reconocimiento de activos o pasivos por impuesto diferido por diferencias temporarias), ocasionando un mayor cargo por impuesto a las ganancias. El no reconocer fiscalmente el ajuste por inflación genera la gravabilidad de ganancias no obtenidas realmente.

Para el caso de la *opción b) las normas fiscales pueden aceptar los estados contables ajustados por el efecto de la inflación pero con una metodología diferente*, es decir que si las metodologías utilizadas contable e impositivamente para llevar a cabo el cálculo del efecto inflacionario no coinciden (por ej: si contablemente se reconociera una reexpresión debido al cambio en el poder adquisitivo de la moneda, sea por inflación o deflación, pero la misma no se considerará impositivamente) nos encontraríamos ante la existencia de diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos. Esta situación trajo mucha controversia dentro de la República Argentina, pero se resolvió que dichas diferencias entre la base contable de activos y pasivos ajustados por inflación y la correspondiente base fiscal de los mismos generarán el reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido por considerarlas diferencias temporarias. También es importante mencionar las diferencias que surgen entre los resultados contables y fiscales cuyo motivo es el efecto que produce el cambio del poder adquisitivo de la moneda sobre sus cifras, considerándose dichas diferencias como permanentes por corresponder a un ingreso exento, cuando el resultado por ajuste por inflación sea positivo; o como un gasto no deducible, cuando el resultado por ajuste por inflación sea negativo.

En cuanto a la *reexpresión o no de los activos y pasivos por impuesto diferido que se encuentran al inicio del ejercicio comercial*, nada se ha hecho mención de esto dentro de las normas contables argentinas, por ende, por aplicación supletoria recurrimos a la **normativa internacional**, y en particular lo dispuesto por IFRIC 7, la cual dispone que una vez que se hayan reexpresado las partidas no monetarias de los EECC desde la fecha de inicio del ejercicio, tomando la unidad de medida correspondiente a la fecha de cierre del ejercicio, se procederá también a reexpresar las partidas de impuesto diferido desde la fecha de inicio del ejercicio (fecha en la cual se encuentran expresados en moneda de cierre del ejercicio anterior) hasta la fecha de cierre del mismo, ya que los AID y PID son cuentas que representan créditos y deudas que se encuentran también expuestas al cambio en el poder adquisitivo de la moneda.

Siguiendo lo dispuesto por esta norma y luego de haber realizado lo dispuesto precedentemente, las diferencias que pueden surgir entre los saldos remediados de AID y PID al inicio reexpresados a fecha

de cierre, y los saldos determinados al cierre, según lo expresado por Jorge. J. Gil (2006) estarán conformadas por:

- a) *“Disminución por Cambios (incremento) en las 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 permanente fijo, lo que incrementa la diferencia temporaria al inicio). Al incrementar la diferencia temporaria al inicio, disminuye el crecimiento entre el inicio y el cierre de esa misma diferencia temporaria.*
- b) *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” (p.193)*

Esta diferencia entre las partidas de AID y PID al inicio del ejercicio reexpresadas a fecha de cierre y el saldo de las mismas al cierre del ejercicio (en moneda de cierre) se imputará contra la cuenta de RECPAM.

### 3. EFECTOS DEL DIFERIMIENTO DEL AJUSTE POR INFLACIÓN

Algo muy importante a tener en cuenta es lo dispuesto en el artículo n° 194 de la Ley de Impuesto a las Ganancias:

*“ARTÍCULO 194.- El ajuste por inflación positivo o negativo, según sea el caso, a que se refiere el Título VI de esta ley, correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos (2) últimos párrafos del artículo 106, deberá imputarse un sexto (1/6) en ese período fiscal y los cinco sextos (5/6) restantes, en partes iguales, en los cinco (5) períodos fiscales inmediatos siguientes.”*

Es menester mencionar que el diferimiento del ajuste por inflación negativo ocasiona un perjuicio al sujeto-empresa, el cual en el contexto inflacionario argentino sufre una fuerte pérdida del poder adquisitivo de la moneda y deberá distribuir utilidades sobre ganancias que realmente no ha obtenido, sin olvidar mencionar que esta incapacidad de poder reconocer la totalidad del ajuste por inflación en el periodo que se originó, genera un mayor reconocimiento del Impuesto a las Ganancias a pagar, lo cual podría ir en contra del requisito de no confiscatoriedad de los impuestos.

En términos contables, la porción del AXI impositivo considerada en la determinación del impuesto del período (1/6) constituye una **diferencia permanente**. Al realizar el cálculo del Ajuste por

inflación, tanto contable como impositivo, observamos que ambos se realizan por métodos diferentes y por ende tienen una diferenciada forma de cálculo<sup>7</sup>. Dicho esto, la distinción entre ambos puede tratarse como un único concepto de modo tal que la diferencia entre el Ajuste por Inflación Impositivo (determinado mediante cálculo directo) y el Ajuste por Inflación Contable cargado al Estado de Resultados (determinado mediante cálculo indirecto o verificado mediante método directo) es un resultado no deducible, es decir, que no genera mayores o menores pagos futuros de Impuesto a las Ganancias, y por ende, no puede generar activos o pasivos por Impuesto diferido.

#### **4. EFECTO DE LA INFLACIÓN EN LOS BIENES DE USO Y SOLUCIÓN ACTUAL**

La normativa argentina en su **interpretación 3** de la FACPCE, expresa claramente que para aquellos casos en los que exista para los bienes de uso un valor contable ajustado por inflación y el valor fiscal de los mismos se encuentre sin ajustar por inflación, dicha diferencia deberá tratarse como una diferencia temporaria, lo que da lugar al reconocimiento de un **pasivo por impuesto diferido**; el cual se imputará contra la cuenta de resultado de Impuesto a las Ganancias.

La Resolución 312/2005 de la FACPCE, en su intento de llevar a cabo la unificación de sus normas con las del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, establece que el ente puede optar por:

- **Reconocer el Pasivo por Impuesto Diferido:** con contrapartida en los ajustes de resultados de ejercicios anteriores y en resultados del ejercicio.
- **No reconocer el Pasivo por Impuesto Diferido:** informando correspondientemente en la *información complementaria* la decisión adoptada, el valor del pasivo por impuesto diferido que se optó por no reconocer (y para ello se deberá realizar el pertinente cálculo), el plazo para su reversión, el importe que corresponde en 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 y el efecto que produce en el cargo a Impuesto a las Ganancias en cada ejercicio por su no reconocimiento inicial como pasivo.

---

<sup>7</sup> Ver cuadro comparativo planteado en la página número 67.

## **CAPÍTULO VIII:**

### **ENTREVISTA A PROFESIONALES**

Con el cometido de conocer las opiniones del tema en cuestión de distintos profesionales contables que desempeñan su labor en la Provincia de Mendoza planteamos una serie de preguntas en forma de cuestionario destinadas a los mismos. Las entrevistas fueron realizadas a través de un formulario de Google por lo que las respuestas de las mismas se encuentran recopiladas en el anexo I, en el cual se encuentra expuesto un listado con los nombres de todos los participantes entrevistados, y el respectivo número que le corresponde a cada uno de ellos. Por consiguiente, presentamos la guía de preguntas realizadas y su respectiva introducción:

*Somos Marina Cejas y Sofía Concatti, estudiantes de la carrera de Contador Público y Perito Partidor en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo. Estamos realizando nuestro trabajo de investigación de grado referido al Impuesto Diferido y su aplicación contable, y para ello, buscamos conocer el punto de vista de profesionales que ejerzan su labor en la Provincia de Mendoza, profesionales que nos ofrezcan una perspectiva de la tarea del contador público en el ejercicio de su profesión en relación a la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance, conociendo cuál es su opinión respecto del impacto contable, financiero y económico, el costo - beneficio, que ha generado en los balances contables de las empresas de Argentina en el último periodo de tiempo.*

*Con este cometido, planteamos una serie de preguntas orientadas a resolver todas estas cuestiones.*

#### *Guía de preguntas remitidas a la persona entrevistada:*

En primer lugar, nos gustaría que nos cuente un poco de su historia académica, profesional y laboral.

1. ¿Cuál es su título de grado?
2. ¿Posee además alguna especialización, maestría, doctorado o afines?
3. ¿Cuáles?
4. ¿Se ha desempeñado en los últimos diez años en el sector privado dentro del país?
5. ¿Eran grandes, medianas o pequeñas empresas?
6. Si se desempeñó en Pymes, ¿llevaban éstas algún sistema contable?

En cuanto a su desempeño laboral, nos gustaría saber:

7. ¿Alguna vez tuvo que resolver problemáticas contables asociadas al impuesto a las ganancias e impuesto diferido?
8. De ser así, ¿considera que sus conocimientos del tema eran suficientes?
9. ¿Considera que la institución académica en donde realizó su formación de grado le brindó las herramientas educacionales necesarias para poder llevar a cabo su correcto desempeño?
10. ¿Cuál es su actitud frente a la constante actualización impositiva y contable?
11. ¿Conoce el actual método contable existente para llevar a cabo la aplicación y reconocimiento del impuesto diferido?
12. Como profesional, ¿considera que en el ámbito de su actividad sus colegas o pares poseen conocimientos suficientes respecto al reconocimiento y aplicación contable del impuesto diferido del pasivo basado en el balance?
13. ¿Cómo evalúa el costo-beneficio que surge de aplicar el actual método contable del pasivo basado en el balance?
14. ¿Considera que genera un gran impacto en la información que brindan los Estados Contables el reconocimiento contable del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en los estados contables de las empresas en Argentina?
15. ¿Considera que la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance mejora la calidad de la información brindada para la toma de decisiones?

Agradecemos a cada uno de ustedes por el tiempo, la dedicación puesta en responder a nuestros interrogantes y por su ayuda, entrega y compromiso para contribuir con nuestro trabajo de investigación. Sus valoraciones y opiniones personales serán consideradas por los lectores de nuestra investigación de vital consideración al evaluar la importancia que aporta el correcto conocimiento del impuesto diferido en el desempeño de la práctica profesional.

## **1. RESULTADOS OBTENIDOS**

Luego de ejecutar la investigación de campo propiamente dicha para obtener la percepción propia de los profesionales de la provincia respecto al tema que nos atañe; y además lograr difundir la entrevista a través del Boletín Oficial del Consejo Profesional de Ciencias Económicas con la ayuda de nuestra tutora Irma Graciela Zuin y gracias a la colaboración de Marisa Miranda Vasconcelo, secretaria del Consejo, hemos arribado a distintas observaciones preliminares de la percepción que tienen los profesionales sometidos a la misma respecto a las preguntas mencionadas con anterioridad. Sin embargo, debido a la reducida cantidad de entrevistados, 20 profesionales cuyos nombres serán expuestos a continuación, aclaramos que no pudimos alcanzar una muestra representativa de toda la

población de profesionales y por ende, la conclusión a la que hemos arribado no resulta conclusiva y representa solo una mera muestra de las diversas opiniones recolectadas.

**Lista de entrevistados:**

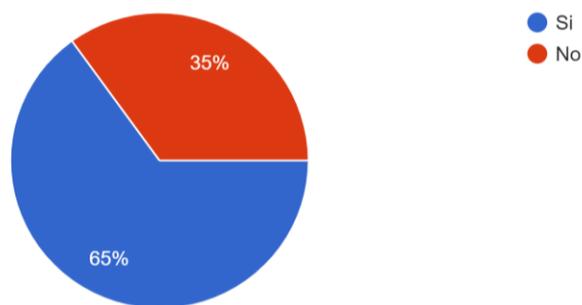
Diego Burky	Iván Andrés Carrion
Carlos González Moretti	Jorge Mariano Videla
Fabrizio Zamaro	Vanina perez valenzuela
Pablo de Vera	Miguel Angel Giuffrida
Tarquini Adriana v.	Violeta A. Luján.
Felipe David Foschi	Martin Reche
Elizabeth Baigorria	Silvia Bustos
Barrera Jesica	Rafael Santiago Calile
Natalia Denaro	Martin Nazzarro
Natalia Simonetti	Eduardo de Giuseppe

**Respuestas por pregunta:**

**1. ¿Cuál es su título de grado?**

El 100% de los entrevistados poseen titulación en “Contador Público y Perito Partidor”.

**2. ¿Posee además alguna especialización, maestría, doctorado o afines?**

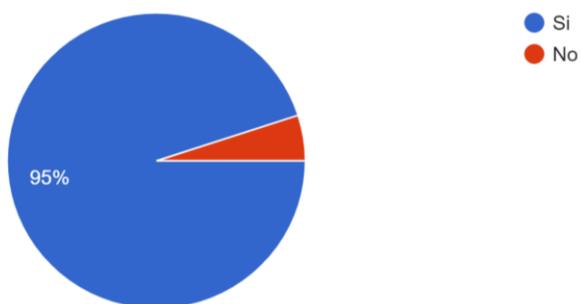


**3. ¿Cuáles?**

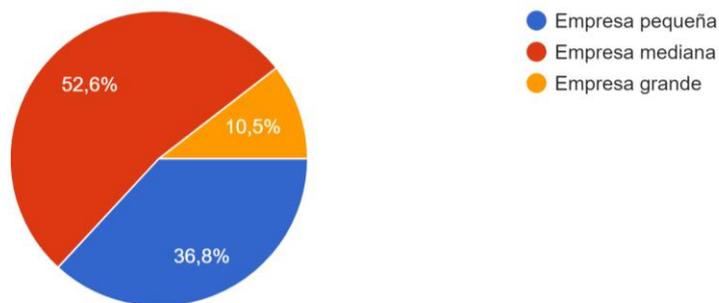
Profesional	Especialización, maestría, doctorado
Diego Burky	Especialización en Tributación

Carlos González Moretti	Especialización en Docencia Universitaria y MBA - FCE UNCUYO
Fabrizio Zamaro	Costos y MBA
Adriana V. Tarquini	Entes sin fines de lucro
Jesica Barrera	Sindicatura Concursal- Recursos Humanos
Natalia Denaro	Especialización en Tributación
Natalia Simonetti	Estrategia Financiera y Contabilidad Superior
Iván Andrés Carrion	Sindicatura Concursal y Entes en Insolvencia
Jorge Mariano Videla	Especialización en Concursos
Vanina Perez Valenzuela	Profesorado. Auditoría y Niif
Martin Reche	Act. Contabilidad Superior
Silvia Bustos	Diplomatura Estrategia Financiera
Eduardo de Giuseppe	Especialización en Sociedades, Asociaciones Civiles, Fundaciones y Fideicomisos

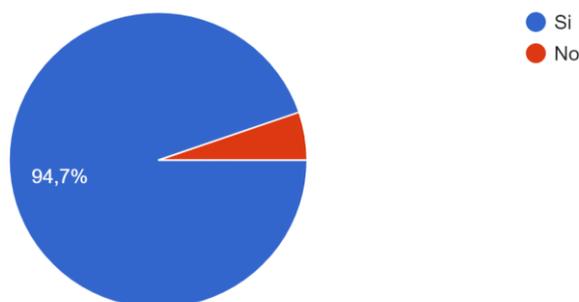
**4. ¿Se ha desempeñado en los últimos diez años en el sector privado dentro del país?**



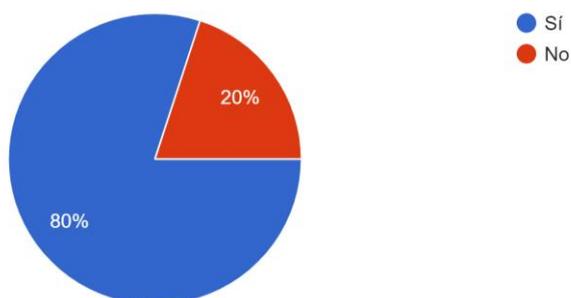
**5. ¿Eran grandes, medianas o pequeñas empresas?**



**6. Si se desempeñó en Pymes, ¿llevaban éstas algún sistema contable?**



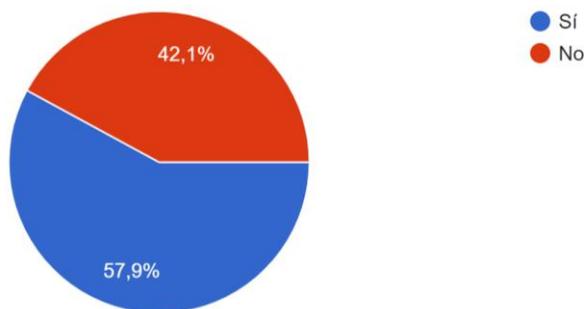
**7. ¿Alguna vez tuvo que resolver problemáticas contables asociadas al impuesto a las ganancias e impuesto diferido?**



**8. De ser así, ¿considero que sus conocimientos del tema eran suficientes?**



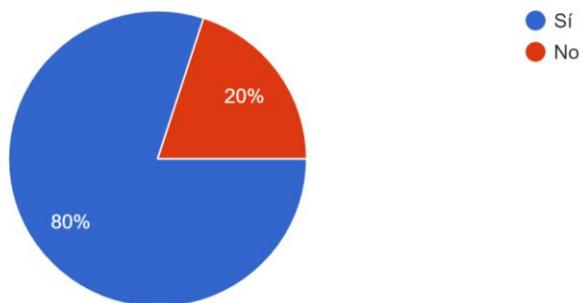
**9. ¿Considera que la institución académica en donde realizó su formación de grado le brindó las herramientas educacionales necesarias para poder llevar a cabo su correcto desempeño?**



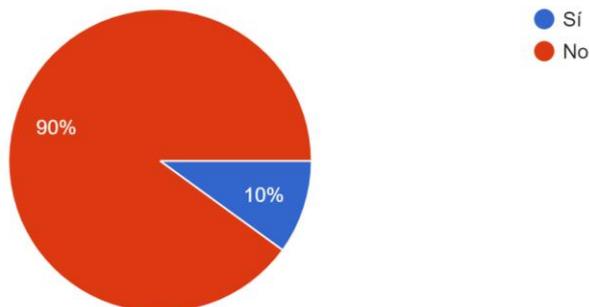
**10. ¿Cuál es su actitud frente a la constante actualización impositiva y contable?**



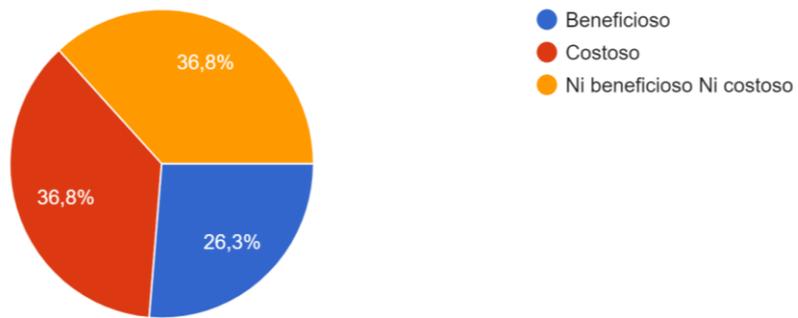
**11. ¿Conoce el actual método contable existente para llevar a cabo la aplicación y reconocimiento del impuesto diferido?**



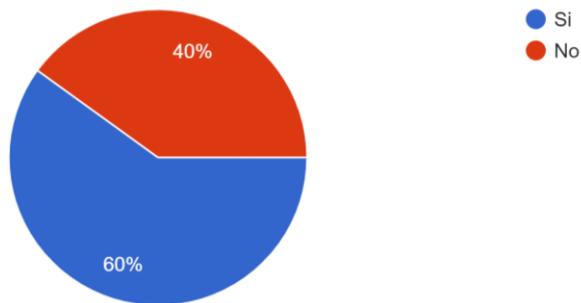
**12. Como profesional, ¿considera que en el ámbito de su actividad sus colegas o pares poseen conocimientos suficientes respecto al reconocimiento y aplicación contable del impuesto diferido del pasivo basado en el balance?**



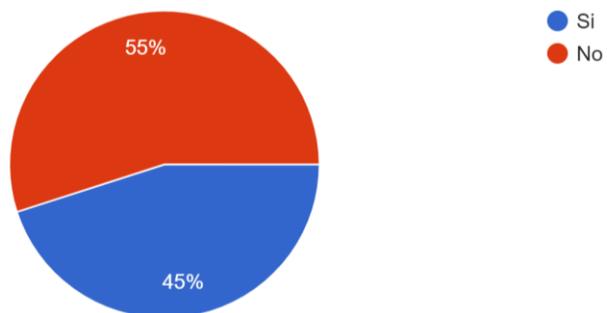
**13. ¿Cómo evalúa el costo-beneficio que surge de aplicar el actual método contable del pasivo basado en el balance?**



**14. ¿Considera que genera un gran impacto en la información que brindan los Estados Contables el reconocimiento contable del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en los estados contables de las empresas en Argentina?**



**15. ¿Considera que la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance mejora la calidad de la información brindada para la toma de decisiones?**



## CONCLUSIÓN

Como hemos desarrollado en el presente trabajo, nuestro objetivo para el mismo ha sido, en primer término, proporcionar al alumnado de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de Cuyo, a los profesionales de la institución y a los demás interesados en esta temática, un trabajo compuesto por una serie de capítulos en los cuales se exponen las bases de mayor preeminencia respecto del impuesto diferido y las distintas implicancias que hay que tener bajo consideración a la hora de realizar su aplicación contable; Desarrollando distintos apartados en donde en primer lugar, abordamos los diversos métodos contables para el reconocimiento del impuesto diferido, otorgándole prelación al método utilizado contablemente en la actualidad, *el método del pasivo basado en el balance*, desplegando la aplicación práctica de los mismos, atendiendo a las excepciones en el reconocimiento de activos y pasivos diferidos, como también, las distintas disposiciones establecidas por la norma argentina y por la norma internacional, ciertas cuestiones respecto de su exposición, las particularidades en la aplicación del método ante la existencia de un contexto inflacionario, y por último, observar la incidencia del impuesto diferido en pequeñas y medianas empresas.

Nuestro propósito fue aportar a la comunidad universitaria y profesional un trabajo con un marco primordialmente conceptual del impuesto diferido, al que los interesados puedan acudir en caso de presentar dudas o interrogantes respecto a las particularidades que se presentan al afrontar el impuesto diferido en la práctica académica y profesional, siempre procurando que el mismo sea lo más completo y dinámico posible para el lector, de fácil lectura y una accesible comprensión de lo abordado, proporcionando cuadros comparativos, y en adición, casos prácticos y ejemplificativos de todo lo ya mencionado para complementar la teoría desarrollada.

Es relevante mencionar que inicialmente planteamos una serie de objetivos, sobre los cuales encontramos un gran obstáculo a la hora de investigar, ya que, debido a la situación actual y a la dificultad que se presentó a la hora de acudir a las empresas para obtener información, estos objetivos no pudieron ser cumplidos. Sin embargo, a pesar del inconveniente mencionado seguimos abordando nuestra investigación al fin de poder analizar el conocimiento que poseen los profesionales contables de la Provincia de Mendoza respecto al impuesto diferido en la práctica contable profesional, poner de manifiesto los planteamientos realizados por ellos y dar a conocer sus opiniones respecto a los métodos de enseñanza que fueron aplicados y utilizados en las distintas instituciones donde éstos realizaron su formación académica de grado.

Si bien nuestra investigación no resultó conclusiva, por no alcanzar a recoger una muestra significativa, podemos realizar ciertas apreciaciones.

En primer lugar, si bien sólo el 80% de los encuestados tuvo que resolver problemáticas contables asociadas al impuesto a las ganancias e impuesto diferido, el 88.2% de los profesionales encuestados reconocieron que requirieron complementar sus conocimientos adquiridos en la carrera de grado con algún curso, taller o capacitación adicional. A pesar de esto, se observó que cerca del 60% de los entrevistados considera que la institución académica donde realizaron su carrera de grado les proporcionó las bases necesarias para llevar a cabo la aplicación del método; Y aunque el 80% de los profesionales encuestados reconoció conocer el actual método del pasivo basado en el balance para aplicación y reconocimiento del impuesto diferido, el 90% de los mismos confiesa que sus colegas o pares no están actualizados y formados sobre esta aplicación contable.

En otras palabras, se denota que más del 50% de los entrevistados muestra satisfacción por la enseñanza de grado que obtuvieron por parte de las instituciones donde se formaron profesionalmente y que la mayoría de los profesionales encuestados buscaron profundizar sus conocimientos contables e impositivos con alguna capacitación extra, pero aun así también se reconoce que dentro del ámbito profesional no existe mucha conciencia de la importancia de la capacitación constante que se debe desarrollar por los ya mencionados cambios y actualizaciones en materia tributaria y contable.

En principio, contrarrestaría en parte con la hipótesis planteada respecto de: “La percepción del Contador Público con respecto a la aplicación del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en la práctica profesional indica que los mismos no se sienten capacitados para llevar a cabo la aplicación contable del tributo, y que éstos tienen dificultades con la comprensión del mismo por su complejidad”. Esto nos hace inferir que tal vez esto no provenga de una falla en el sistema educativo universitario, ya que los mismos se encuentran satisfechos con las herramientas adquiridas en el nivel de educación superior, con la calidad de aprendizaje de los conocimientos bases necesarios para lograr cumplir con una contabilidad organizada en forma clara y precisa, y además, valoran que el nivel de complejidad del tema bajo análisis realmente requiera de realizar capacitaciones complementarias para adquirir un grado de entendimiento más profundo respecto del impuesto diferido.

En adición a estas apreciaciones, sugerimos que todos aquellos profesionales que ya poseen trayectoria desempeñando su labor en el ámbito contable, realicen cursos de capacitación que les permitan actualizar sus conocimientos y adquirir nuevas herramientas contables, dado que consideramos que la evolución profesional no es una opción sino más bien una obligación que todos los contadores y contadoras que desempeñen sus tareas en el sector empresarial deben asumir.

Siguiendo los resultados obtenidos en las entrevistas realizadas, si profundizamos en el análisis realizado respecto del impacto del impuesto diferido en la contabilidad, su reconocimiento y valoración práctica, enfatizamos en el hecho de que conseguimos cierta discrepancia entre los encuestados respecto de la valoración costo-beneficio que hacen de manera personal a la hora de aplicar el método del pasivo

basado en el balance, encontramos que en semejantes magnitudes hay quienes lo consideran beneficioso, otros que lo encuentran realmente costoso en relación a la información que brinda dicha aplicación, mientras que, hay quienes no lo consideran ni beneficioso ni costoso. El 60% de los encuestados opina que genera realmente un gran impacto el reconocimiento contable del método del impuesto diferido del pasivo basado en el balance en la información que se manifiesta en los Estados Contables de los entes. Pero hay dualidad de los encuestados al reflexionar sobre si este método mejora o no la calidad de la información contable brindada para la toma de decisiones.

Resumiendo, destacamos que las opiniones respecto a la importancia del impuesto diferido y su relación con la calidad de la información contable se encuentran diversificadas en dos polos, por un lado, hay quienes consideran que el Impuesto Diferido es una herramienta de suma importancia a la hora de preparar y presentar información contable, dado que juzgamos que el mismo procura lograr que la información presentada sea lo más clara, precisa y exacta posible, aunque no siempre se logre; Y por otro lado, hay quienes consideran que la aplicación del impuesto diferido no mejora la calidad de la información brindada para la toma de decisiones, y que la obtención de la misma resulta costosa en relación al impacto que genera en la información en los Estados Contables de los entes y a la significación de dicha información para la toma de decisiones.

En nuestra opinión y con ánimo de finalizar el trabajo de investigación realizado, sostenemos que el método del pasivo basado en el balance nos da la posibilidad de corregir ciertos vacíos no contemplados por el método del impuesto a pagar permitiendo determinar diferencias temporarias y reconocer tributos diferidos, teniendo una importancia tal que debe ser considerado como un instrumento que permitirá a los niveles jerárquicos más altos de un ente acceder a información lo más clara y exacta posible para la toma de decisiones, pudiendo influir significativamente en las mismas, por ejemplo, en la distribución de dividendos o utilidades, mencionando además, que bajo nuestra percepción es un procedimiento mucho más simple de reconocimiento contable y de menor complejidad en su desarrollo en comparación con el método del pasivo basado en el Estado de Resultados, dado que este último método exigía más conjeturas contables y matemáticas para reconocer las diferencias anteriores y las nuevas, lo que podría ocasionar errores de cálculo por lo engorroso del procedimiento.

## BIBLIOGRAFÍA

- Farinola, Serafina y Larocca, Norberto Genaro (1999) *El método del impuesto diferido frente al impuesto a las ganancias*. XXª Jornadas universitarias de contabilidad - Rosario.
- Federación Argentina de Consejos profesionales en Ciencias Económicas - Resoluciones técnicas e interpretaciones (último vigente: marzo de 2014).
- Foot, Julián (1981, enero-abril). Los impuestos diferidos. Un análisis. *Revista española de financiación y contabilidad*. Vol. X nro. 34, pp. 65-96.
- Fowler Newton, Enrique (2006). *Contabilidad Superior*. Buenos Aires: La Ley. Tomo II, Quinta edición.
- Gil, Jorge José (2006). *Impuesto diferido: Nuevo método basado en el Balance*. Buenos Aires: Editorial Buyatti.
- Kerner, Martín (2005). *Impuesto diferido: tratamiento contable del Impuesto a las Ganancias*. Universo Económico. Nro. 76. Recuperado de <https://archivo.consejo.org.ar/publicaciones/ue/ue76/impdiferido.htm>
- Ley N° 20628. Ley de Impuesto a las Ganancias. Recuperado de: <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/330000-334999/332890/texact.htm>
- NIC 12 Norma Internacional de Contabilidad (2008)
- Verón, Alberto Victor (1988). *El "valor llave" de la empresa*. EDITORIAL CANGALLO S.A.C.I. Recuperado de: [http://www.saij.gob.ar/doctrina/daca880391-veron-valor\\_llave\\_empresa.htm#:~:text=La%20llave%20de%20un%20negocio,trato%20con%20los%20clientes%2C%20etc.](http://www.saij.gob.ar/doctrina/daca880391-veron-valor_llave_empresa.htm#:~:text=La%20llave%20de%20un%20negocio,trato%20con%20los%20clientes%2C%20etc.)

### DECLARACIÓN JURADA RESOLUCIÓN 212/99 CD

El autor de este trabajo declara que fue elaborado sin utilizar ningún otro material que no haya dado a conocer en las referencias que nunca fue presentado para su evaluación en carreras universitarias y que no transgrede o afecta los derechos de terceros.

Mendoza, 18 de Mayo de 2021

Concetta Concah Sofía

Firma y aclaración

30568

Número de registro

41.752.938

DNI

CEJAS Marina Mercedes

Firma y aclaración

26.092

Número de registro

35 067.087

DNI