

**Universidad Católica de Santa Fe – Facultad de  
Ciencias Económicas**

**Materia: Contabilidad Superior II**

**Contabilización del impuesto a las ganancias de  
acuerdo al método de impuesto diferido**

**Material preparado por Carlos Federico Torres**

**Santa Fe, mayo de 2023**

## 1. Fundamentos del método

### Contabilización del impuesto a las ganancias de acuerdo al método de lo determinado

$$\text{Ganancia impositiva} \times \text{Tasa del impuesto} = \text{Impuesto determinado}$$

Y se contabiliza:

$$\begin{array}{l} \text{Impuesto a las ganancias (carga al resultado)} \\ \text{a Impuesto a las ganancias a pagar} \end{array}$$

El criterio aplicado es el de lo percibido: El impuesto determinado a pagar por el ejercicio es el que se carga a resultados)

## 2. El método del impuesto diferido: Bases para su aplicación

1. Balance, la que utiliza las mediciones contables e impositivas de activos y pasivos
2. Resultados, la que se basa en las partidas que integran el resultado contable y el resultado impositivo.

### 3. La “base resultados”, primera propuesta de aplicación del método del impuesto diferido

Este método procura contabilizar este gravamen considerando el impuesto devengado en el ejercicio, por lo que el respectivo cargo al resultado del mismo se basará en el siguiente cálculo:

$$\text{Ganancia contable} \times \text{Tasa del impuesto} = \text{Impuesto devengado (“teórico”)}$$

Pero en la ganancia contable que constituye la base de cálculo del impuesto devengado, la base resultados reconoce conceptos que inciden en el resultado contable pero que carecen de efecto impositivo (ingresos exentos y gastos no deducibles), a los que elimina de dicho cálculo:

$$\begin{array}{l} \text{Resultado contable, según estado de resultados} \\ - \text{Ingresos exentos y no gravados} \\ + \text{Gastos no deducibles} \\ = \text{Resultado contable con efecto impositivo} \\ \quad \times \text{Tasa del impuesto} \\ = \text{Impuesto devengado sobre el resultado contable} \end{array}$$

*Cálculo del impuesto devengado sobre el resultado contable*

Sin embargo, para la base resultados éste no es todavía el cargo que en definitiva se le hará al resultado del ejercicio por impuesto a las ganancias, debido a que también existen conceptos que, no incidiendo en el resultado contable, poseen en cambio reconocimiento impositivo.

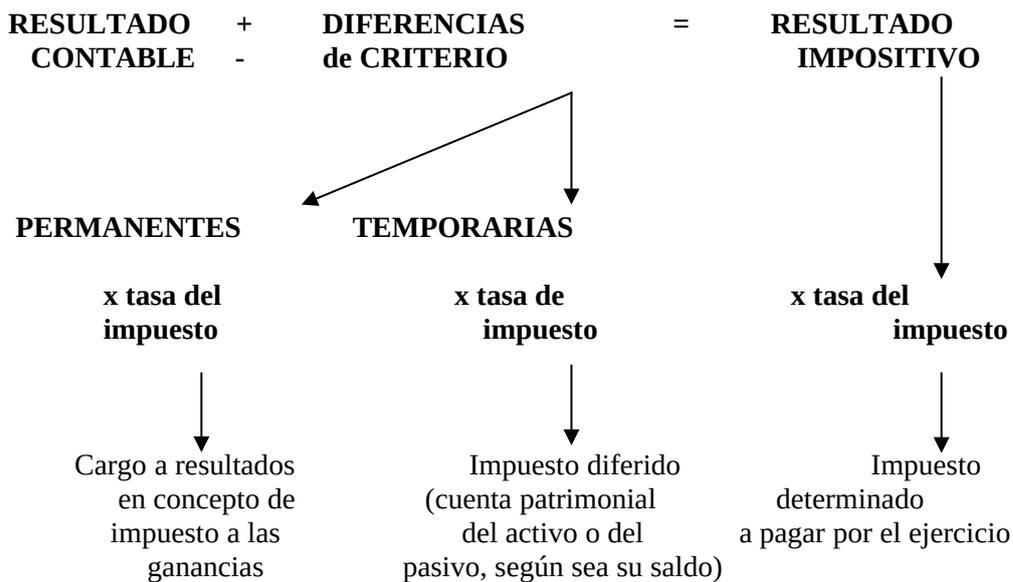
Ellos pueden ser ingresos o ganancias gravadas impositivamente que contablemente no son considerados como tales y deducciones impositivas que contablemente no han sido registradas entre los gastos o pérdidas del ejercicio:

$$\begin{array}{l} \text{Resultado contable con efecto impositivo} \\ + \text{Ingresos a los fines impositivos, contablemente no reconocidos como ingresos} \\ - \text{Deducciones del resultado impositivo que contablemente no constituyen gastos} \\ = \text{Resultado contable ajustado por las diferencias permanentes} \\ \quad \times \text{Tasa del impuesto} \\ = \text{Impuesto a las ganancias devengado en el ejercicio} \end{array}$$

En definitiva, la aplicación del método cuando se aplica la base resultados reconoce dos categorías de diferencias entre los resultados contable e impositivo:

1. Permanentes, generadas por partidas que tienen reconocimiento en uno solo de los resultados mencionados y
2. Temporarias, provenientes de partidas reconocidas en ambos resultados pero no en el mismo ejercicio, las que pueden generar un efecto impositivo activo neto, lo que representa una anticipación en el impuesto determinado respecto a su reconocimiento contable. O un pasivo neto, o sea postergación en el pago del impuesto en relación al que ya ha sido reconocido en la contabilidad. En la filmina 8 de la presentación power point se analizan los distintos casos de este tipo de diferencias.

#### 4. Secuencia para la aplicación de la base resultados



#### 5. Cálculo del resultado impositivo

Al igual que el resultado contable, el resultado impositivo puede determinarse también por diferencia patrimonial mediante el siguiente cálculo:

1. Patrimonio neto al inicio del ejercicio de acuerdo a MI
2. Más aportes de los propietarios recibidos durante el ejercicio
3. Menos: de los propietarios realizados durante el ejercicio
4. Patrimonio neto al cierre del ejercicio de acuerdo a MI antes del resultado del mismo
5. Se compara con el patrimonio neto al cierre del ejercicio de acuerdo a MI
6. **Resultado impositivo del ejercicio (ganancia si 5 > 4 y pérdida en caso contrario)**
7. x Tasa vigente
8. **Igual: Impuesto a las ganancias a pagar por el ejercicio si 5) > 4) o Crédito por quebranto impositivo a compensar en caso contrario**

Por lo tanto, si se determina el impuesto devengado en la forma indicada en la base resultados y a través de este cálculo se determina el impuesto a pagar por el ejercicio, por diferencia entre ambos surge el impuesto diferido neto (deudor o acreedor) correspondiente al ejercicio.

Conforme sea el saldo inicial de la cuenta "Impuesto diferido" del que se parta (deudor: activo o acreedor: pasivo), si dicho movimiento neto es deudor representa aumento de activo o disminución de pasivo y si es acreedor implica aumento de pasivo o disminución de activo.

### **6. Las diferencias permanentes en la base resultados**

Son partidas que desde uno de los puntos de vista (contable o impositivo) forman parte del resultado devengado, mientras que desde el otro carecen de reconocimiento.

La base resultados las une al resultado contable a fin de determinar el impuesto devengado en el ejercicio.

<b>Tipos de diferencias permanentes</b>	<b>Tratamiento</b>	<b>Ejemplos</b>
Porque intervienen en el resultado contable pero no en el impositivo	Para llegar al resultado impositivo son anuladas, incorporándose así como un ajuste al resultado contable (ingresos no gravados o exentos se le restan y gastos no deducibles se le suman al mismo)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ganancias exentas</li> <li>2. Gastos no deducibles (ver ejemplos al pie de este cuadro)</li> <li>3. RECPAM</li> </ol>
Porque intervienen en el resultado impositivo pero no en el contable	Se agregan al resultado contable para llegar así al impositivo, incorporándose también como un ajuste al resultado contable (se suman ingresos presuntos no incluidos en este resultado y se restan conceptos que contablemente no constituyen gastos aunque se admita su deducción a los fines impositivos)	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ingresos presuntos, (intereses, alquileres, etc.)</li> <li>2. Dedución de honorarios a directores y síndicos que contablemente hayan sido contabilizadas a través de la distribución de utilidades</li> </ol>

El tratamiento es similar a la base balance que se verá luego: en efecto, al consolidar el resultado contable con estas diferencias, se adecuan las mismas al tratamiento contable más allá de cual sea su tratamiento impositivo, haciéndolas formar parte del impuesto devengado en el ejercicio. En ambas bases se llega al mismo saldo de diferencias temporarias, aunque como se verá en la base balance, la adecuación se realiza a partir de las mediciones impositivas, las que se igualan a las contables.

### **7. Ejemplos de conceptos no admitidos como deducciones en el impuesto a las ganancias**

1. Intereses pagados a dueños y socios
2. Remuneraciones de cónyuges y parientes en exceso de las pagadas por tareas similares al personal en general.
3. Amortización de llave, marcas y similares.
4. Amortizaciones, pérdidas por desuso, alquiler y reparación, seguros, patente, combustibles, etcétera, de automóviles, salvo empresas en las que la explotación de éstos constituya la actividad principal.
5. Multas e intereses punitivos de cualquier origen
6. Salidas no documentadas.
7. Honorarios a directores por encima de los montos legales establecidos.
8. Salidas no documentadas
9. Diferencia entre el resultado contable ajustado por inflación y ese resultado sin ajustar, teniendo en cuenta que habitualmente el primero representa una menor ganancia o un mayor quebranto que este segundo.
10. El propio impuesto a las ganancias.

**8. Normas contables profesionales – Adopción de la base balance**

**8.1. Normas de medición en la RT 17**

Impuesto	Análisis	
Cargado al resultado del ejercicio	<p>Se imputarán al resultado del período:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Los impuestos determinados para el mismo (es a base o punto de partida del saldo del impuesto corriente).</li> <li>2. Las variaciones de los saldos de impuestos diferidos.</li> </ol> <p>Analizamos entonces a continuación estos dos componentes del impuesto cargado al resultado del ejercicio:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El impuesto corriente y</li> <li>2. El impuesto diferido</li> </ol>	
Corriente	<p>Los impuestos determinados en cada período dan lugar al reconocimiento de deuda, que se reducirá por los pagos a cuenta. El neto se medirá sobre la base de las normas referidas a “otros pasivos” (5.15.), Si éstos superan a los impuestos determinados, se reconocerá un activo por el neto, al que se lo medirá sobre la base de las normas referidas a “otros créditos” (5.3.)</p>	
Diferido	Reconocimiento	<p>Se reconocen activos o pasivos por impuestos diferidos por el efecto de las diferencias temporarias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos del ente (“base balance”).</p> <p>En consecuencia, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos <b>cuando existan diferencias temporarias</b> entre las mediciones contables de los activos y pasivos y sus bases impositivas, es decir los importes con los que aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto a las ganancias.</p> <p>Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos cuando sus futuras reversiones aumenten los impuestos determinados y de activos cuando los disminuyan.</p>
	Quebrantos impositivos y otros créditos fiscales susceptibles de deducción de futuras ganancias impositivas (Sección 5.19.6.3.1.)	<p>Generan un crédito, que dará lugar a reconocer activo cuando sea probable que existan ganancias fiscales futuras que se puedan compensar con esos quebrantos. Es decir que esta posibilidad se evaluará considerando la existencia de un activo por este concepto en la medida que dicha deducción sea probable. Para evaluar dicha probabilidad deberá considerarse la potencial existencia de futuras ganancias impositivas contra las cuales puedan aplicarse los quebrantos impositivos mediante el siguiente análisis:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Que las causas de los quebrantos sean identificadas y de repetición improbable</li> <li>2) Que las ganancias fiscales a compensar sean anteriores a la prescripción del uso de los quebrantos.</li> <li>3) Que existan pasivos por impuestos diferidos que contribuyan a la posibilidad de utilizar los créditos fiscales provenientes de estos quebrantos.</li> <li>4) Que el ente pueda realizar una planificación fiscal para incrementar las ganancias fiscales futuras dentro del plazo anterior a la prescripción.</li> </ol> <p>La RT 17 establece la periodicidad anual de esta evaluación, conjuntamente con la de las diferencias temporarias activas netas (ver “Desvalorización de créditos por impuestos diferidos”). La NIC 12 por su parte, expresa que también</p>

		<p>anualmente, al cierre de cada ejercicio, se deberá reconsiderar el reconocimiento de este tipo de activos, porque pueden haberse producido cambios que justifiquen su contabilización o su baja.</p> <p>Toda esta evaluación deberá efectuarse para el plazo de los próximos cinco ejercicios, lapso por el cual subsiste dicho crédito, dado que luego del mismo la ley de impuesto a las ganancias establece su prescripción.</p>				
	<p><u>Desvalorización de créditos por impuestos diferidos</u> (Sección 5..19.6.3.3.)</p>	<p>Se deberá computar cuando, existiendo un saldo de activo neto de pasivos por impuestos diferidos, sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales que en conjunto han generado ese activo neto por impuestos diferidos.</p> <p>Esta desvalorización podrá ser reversada en períodos posteriores de acuerdo a lo establecido en la sección 4.7.7. de esta RT 17, en relación a la reversión de pérdidas por desvalorización.</p>				
	<p>¿Cuándo hay activos y cuándo pasivos por impuestos diferidos?</p>	<p>El patrimonio neto contable &gt; Patrimonio neto impositivo, el saldo de impuesto diferido es pasivo (en el resultado impositivo faltan reconocer ingresos o se han deducido gastos anticipadamente respecto al devengamiento contable)</p> <p>El patrimonio neto contable &lt; Patrimonio neto impositivo, el saldo de impuesto diferido es activo (en el resultado impositivo se reconocieron ingresos aún no devengados en el resultado contable o quedan pendientes de deducción impositiva gastos ya reconocidos en el devengamiento contable)</p>				
	<p>Medición de impuestos diferidos</p>	<table border="1"> <tr> <td>Cálculo</td> <td> <p>Se aplican, según corresponda al saldo, las normas 5.3. (otros créditos) o 5.15. (otros pasivos), reflejándose en esta cuenta los efectos que tendrán sobre los futuros impuestos que se determinen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) La reversión de las diferencias temporarias que dan lugar al saldo actual de impuestos diferidos y</li> <li>2) El empleo de créditos por quebrantos impositivos pendientes de aplicación.</li> </ol> <p>Esos efectos se calculan aplicando la tasa impositiva que se espera estará vigente cuando se produzcan las reversiones o aplicaciones mencionadas, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables (esta última norma, implica la adopción del método de la deuda).</p> </td> </tr> <tr> <td>Cambios en su saldo</td> <td> <p>Los saldos de impuestos diferidos al inicio de un ejercicio, pueden modificarse por:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Reversión de diferencias temporarias existentes al inicio del ejercicio.</li> <li>2) Aparición de nuevas diferencias temporarias.</li> <li>3) Cambio de tasas.</li> <li>4) Desvalorizaciones de activos netos y sus posteriores reversiones</li> </ol> </td> </tr> </table>	Cálculo	<p>Se aplican, según corresponda al saldo, las normas 5.3. (otros créditos) o 5.15. (otros pasivos), reflejándose en esta cuenta los efectos que tendrán sobre los futuros impuestos que se determinen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) La reversión de las diferencias temporarias que dan lugar al saldo actual de impuestos diferidos y</li> <li>2) El empleo de créditos por quebrantos impositivos pendientes de aplicación.</li> </ol> <p>Esos efectos se calculan aplicando la tasa impositiva que se espera estará vigente cuando se produzcan las reversiones o aplicaciones mencionadas, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables (esta última norma, implica la adopción del método de la deuda).</p>	Cambios en su saldo	<p>Los saldos de impuestos diferidos al inicio de un ejercicio, pueden modificarse por:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Reversión de diferencias temporarias existentes al inicio del ejercicio.</li> <li>2) Aparición de nuevas diferencias temporarias.</li> <li>3) Cambio de tasas.</li> <li>4) Desvalorizaciones de activos netos y sus posteriores reversiones</li> </ol>
Cálculo	<p>Se aplican, según corresponda al saldo, las normas 5.3. (otros créditos) o 5.15. (otros pasivos), reflejándose en esta cuenta los efectos que tendrán sobre los futuros impuestos que se determinen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) La reversión de las diferencias temporarias que dan lugar al saldo actual de impuestos diferidos y</li> <li>2) El empleo de créditos por quebrantos impositivos pendientes de aplicación.</li> </ol> <p>Esos efectos se calculan aplicando la tasa impositiva que se espera estará vigente cuando se produzcan las reversiones o aplicaciones mencionadas, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables (esta última norma, implica la adopción del método de la deuda).</p>					
Cambios en su saldo	<p>Los saldos de impuestos diferidos al inicio de un ejercicio, pueden modificarse por:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Reversión de diferencias temporarias existentes al inicio del ejercicio.</li> <li>2) Aparición de nuevas diferencias temporarias.</li> <li>3) Cambio de tasas.</li> <li>4) Desvalorizaciones de activos netos y sus posteriores reversiones</li> </ol>					

**8.2. Exposición de la información referida al impuesto a las ganancias del ejercicio requerida por la RT 9**

En el estado de situación patrimonial	Impuestos diferidos se incluye por su saldo neto en “otros créditos” u “otras deudas”, según dicho saldo sea deudor o acreedor, respectivamente. En todos los casos se trata de un activo o pasivo <b>no corriente</b> .	
En el estado de resultados	El cargo por impuesto a las ganancias se atribuirá a los resultados ordinarios, a los extraordinarios y a los provenientes de actividades que se discontinúan (separando los que corresponden a las operaciones y los que corresponden a la disposición de activos y cancelación de pasivos afectados a estas actividades).	
En la información complementaria (esta información no es obligatoria para entes comprendidos en la RT 41 que opten por aplicar el método y para entes comprendidos en la RT 42 que deben aplicarlo obligatoriamente)	Desagregación por plazo del saldo de impuestos diferidos.	Se deben separar por ejercicios en los que se producirán sus reversiones.
	Componentes del impuesto a las ganancias devengado en el ejercicio:	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Impuesto determinado</li> <li>b) Efectos por aparición y reversión de diferencias temporarias (es decir el impuesto diferido neto del ejercicio)</li> <li>c) Efectos de cambios en la tasa del impuesto.</li> <li>d) Efectos de la utilización de créditos por quebrantos impositivos no contabilizados en períodos anteriores.</li> </ul>
	Conciliación entre el impuesto imputado a resultados y el que resultaría de aplicar la tasa vigente a los resultados antes del impuesto. Esta conciliación incluye:	<ul style="list-style-type: none"> <li>a) Punto de partida: Impuesto devengado sobre el resultado contable, al que se suma o resta según corresponda el efecto impositivo de:</li> <li>b) Las diferencias permanentes</li> <li>c) Los cambios en la tasa del impuesto.</li> <li>d) Las desvalorizaciones de diferencias temporarias activas y sus posteriores reversiones.</li> </ul> <p>En otra nota también debe conciliarse la diferencia entre el impuesto cargado a resultados (es decir el devengado) y el que resulta a pagar por el ejercicio. Esa diferencia es por supuesto el impuesto diferido que ha sido contabilizado en el ejercicio, debiendo detallarse el movimiento de diferencias temporarias que dieron lugar a esa contabilización, lo que requiere la aplicación de la base resultados.</p>
	Impuestos diferidos o créditos por quebrantos impositivos activos no contabilizados	Se deberá informar en nota su importe y el ejercicio hasta el cual pueden ser utilizados.

	Fundamentos y evidencias que respaldan la existencia de un activo por impuesto diferido, en los casos en los que el ente ha sufrido pérdidas en el ejercicio actual o en el inmediato anterior.	Se debe exponer el resultado favorable que se obtuvo de la evaluación de los requisitos indicados para la contabilización del crédito por quebranto impositivo.
--	---	---

### 9. Bases para determinar impuestos diferidos

De lo expuesto precedentemente, surgen dos bases para determinar impuestos diferidos:

<p><b>Base resultados</b> Determinación de las diferencias temporarias sobre la base del estado de resultados</p>	<p><b>Fundamentos:</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. El gravamen recae sobre el resultado determinado conforme a la legislación fiscal.</li> <li>2. El gasto por impuesto a las ganancias devengado contablemente debe reflejar el impacto fiscal de las partidas reconocidas en el estado de resultados del ejercicio.</li> </ol> <p>En consecuencia, las diferencias temporarias se determinan confrontando cada renglón del estado de resultados contable con el elaborado a los fines fiscales.</p>	<p><b>Procedimiento:</b> Sigue la siguiente secuencia:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Parte del resultado contable del ejercicio..</li> <li>2. Identifica las diferencias permanentes y las neutraliza consolidándolas con el resultado contable.</li> <li>3. Identifica las diferencias temporarias</li> <li>4. Calcula el resultado impositivo del ejercicio</li> </ol> <p>Puede repasarse el esquema incluido en la página 3 de este material)</p>
<p><b>Base balance:</b> Determinación de las diferencias temporarias sobre la base del estado de situación patrimonial</p>	<p><b>Fundamento:</b> El efecto de las diferencias temporales entre los resultados se refleja en las mediciones contable e impositiva de los activos y pasivos. En efecto, toda diferencia de medición de activos y pasivos debería ser siempre el reverso de cualquier diferencia en los resultados del ejercicio (efecto de aplicar el concepto financiero de capital a mantener). Si del cotejo entre ambas mediciones surge que:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Patrimonio contable &lt; Patrimonio impositivo: Diferencias temporarias deducibles (activas)</li> <li>2. Patrimonio contable &gt; Patrimonio impositivo: Diferencias temporarias impositivas (pasivas)</li> </ol>	<p><b>Procedimiento:</b> La secuencia es la siguiente:</p> <p>Patrimonio neto contable – Patrimonio neto impositivo = Saldo de diferencias temporarias x alícuota = Saldo de impuesto diferido - Saldo anterior de impuesto diferido = Impuesto diferido del ejercicio + Impuesto determinado = Impuesto a las ganancias</p> <p>Las dif. permanentes son neutralizadas igualando siempre la MI de activos y pasivos a la MC de los mismos.</p>

En definitiva, las diferencias permanentes son neutralizadas en ambas bases conforme se indica a continuación:

<b>En la base resultados</b>	Se neutralizan incorporándose a la medición del resultado contable.
<b>En la base balance</b>	Se neutralizan mediante la adecuación de la medición impositiva a la medición contable de activos y pasivos

### **10. Procedimiento que surge de las normas profesionales referidas a la contabilización del impuesto a las ganancias**

De las dos bases indicadas en el apartado anterior, las normas de la RT 17 adoptan a la que se identifica como base balance, la que adopta el siguiente procedimiento:

Patrimonio neto contable al cierre del ejercicio (antes del impuesto a las ganancias)
Patrimonio neto según mediciones impositivas al cierre del ejercicio (modificado con las diferencias permanentes subsistentes a esa fecha en activos y pasivos, a fin de adecuarlo al patrimonio neto contable)
= Diferencia acumulada al cierre del ejercicio
Menos:
Diferencia acumulada al cierre del ejercicio anterior (después de contabilizar el impuesto a las ganancias)
= <b>Diferencias temporarias netas del ejercicio</b> (nuevas y reversiones producidas en él)

### **11. Procedimiento requerido al inicio del primer ejercicio en el que comienza a ser aplicado el método:**

- a) **Procedimiento:** Determinar las diferencias temporarias pendientes de reversión al inicio de dicho ejercicio, a fin de contabilizar su efecto impositivo como activo o como pasivo, a través de la cuenta “Impuesto diferido”.
- b) **Imputación de la contrapartida:** Dado que se trata de un cambio en la aplicación de una norma contable de medición, la contrapartida del activo o pasivo contabilizado se imputará a AREA.
- c) **Objetivo:** que el método se aplique con todos sus efectos desde el mismo ejercicio en el que comienza a ser utilizado. De no aplicarse el procedimiento indicado, el efecto de las diferencias temporarias anteriores al ejercicio de implantación del método no estaría contabilizado como saldo inicial de la cuenta “Impuesto diferido”, y en consecuencia, cuando ellas se revertan no podrán imputarse a esta cuenta, debiendo considerarse como diferencias permanentes del ejercicio en el que esa reversión se produjo, distorsionándose así el impuesto a devengar en el mismo. Postergándose entonces la aplicación plena del método hasta el ejercicio en el que ya no existan diferencias temporarias originadas en ejercicios anteriores al de la utilización de este método.

### **12. Cambios en la tasa del impuesto**

El impuesto a las ganancias aplicable a las sociedades, es decir en definitiva a los entes emisores de estados contables, es fija, lo que implica que no varía en función de la magnitud de la ganancia obtenida. En la actualidad es del 35 % y no se modifica desde la primera mitad de los años noventa. Por supuesto, el crédito o la deuda por impuesto diferido depende de la tasa vigente, dado que si se modifica ésta, el efecto impositivo de las diferencias temporarias pendientes de reversión debe medirse a la nueva tasa establecida por las autoridades. Al respecto, la RT 17 en su sección 5.19.6.3.3 establece que la medición de impuestos diferidos se realizará considerando los efectos que sobre los futuros impuestos determinados tendrán las reversiones de los impuestos diferidos (es decir, aumentos o disminuciones de esos impuestos determinados).

Para el cálculo de dichos efectos, a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera estará vigente al momento de su reversión o utilización, **considerando para ello las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.**

En síntesis, se establece que el saldo de impuesto diferido siempre tiene que haber sido determinado sobre la base de la última tasa del impuesto a las ganancias dispuesta por las normas legales. En la actualidad se trata de la ya referida tasa del 35 %.

### **13. Quebrantos impositivos**

Constituye un caso de contingencias favorables = Crédito fiscal por quebranto impositivo a computar.

#### **13.1. Cuantificación del crédito**

En principio, surge de la tasa del impuesto aplicada al quebranto impositivo determinado. Sin embargo, para medir adecuadamente este crédito, debe tratarse de establecerse en que medida podrá utilizarse ese quebranto fiscal

#### **13.2. Cuantificación del beneficio**

Es la tasa del impuesto aplicada al resultado **contable ajustado por diferencias permanentes** es negativo.

#### **13.3. Efecto posible**

De lo expuesto en los dos puntos anteriores (cuantificaciones del crédito y del beneficio) surge como posible la coexistencia de un cargo a resultados en concepto de impuesto a las ganancias devengado con un crédito por quebranto impositivo a computar. Sucedería en el caso que el quebranto impositivo es producto del diferimiento de ganancias, no coexistiendo con una pérdida contable en ese ejercicio. Es decir en el resultado contable ha surgido una ganancia /ajustada por diferencias permanentes) pero como consecuencia del mencionado diferimiento, se ha determinado un resultado impositivo negativo.

#### **13.4. Contabilización**

<b>Conceptos</b>	<b>Imputación contable del efecto impositivo</b>
<b>Resultado impositivo negativo</b>	Crédito fiscal por el quebranto impositivo a computar (Activo no corriente).
<b>Resultado contable ajustado por diferencias permanentes &lt; 0</b>	Beneficio por quebranto fiscal a computar, se acredita a la cuenta "Impuesto a las ganancias"
<b>Diferencias temporarias netas</b>	Saldo deudor o acreedor de Impuesto diferido (Activo o pasivo no corriente, respectivamente).

#### **13.5. Evaluación de la procedencia de su contabilización de este crédito contingente**

- 1) **Hecho sustancial concretado:** (devengamiento). El quebranto impositivo corresponde al ejercicio finalizado. Se cumple, por lo tanto esta primera condición.
- 2) **Probabilidad de realizar el crédito:** Es la condición a evaluar para determinar si corresponde o no contabilizar el crédito. Dado que la única forma de realizarlo es a través de una futura disminución del impuesto a las ganancias a pagar, la Recomendación n° 7 del ITCP consideraba las siguientes pautas para evaluar si el crédito debía registrarse o no en el ejercicio en el que se lo determinó:

- a) Si la empresa es rentable en adecuada medida;
- b) Si el quebranto impositivo no es recurrente y obedece a una causa excepcional y perfectamente identificable;
- c) Si existen fundadas expectativas de generar ganancias impositivas que puedan compensarse con el quebranto determinado, dentro del plazo legalmente establecido.

Las pautas que al respecto considera la RT 17 son en esencia muy similares a las transcriptas anteriormente, si bien debe considerarse un elemento adicional que es fundamental y no fue tenido en cuenta por la Recomendación N° 7: la posible existencia de un impuesto diferido pasivo contabilizado por la empresa. En efecto, de existir este pasivo la empresa ha contabilizado una deuda contingente en concepto de mayor impuesto a pagar en futuros ejercicios en relación a los que se devenguen en ellos. En esos ejercicios ocurrirá:

Débitos	Créditos
Impuesto devengado en el ejercicio sobre la base del resultado contable ajustado por diferencias permanentes + Reversión de imp. diferido pasivo	= Impuesto determinado a pagar por el ejercicio, sobre la base del resultado impositivo, el que de existir un crédito computable por quebranto impositivo se reducirá hasta la concurrencia con este quebranto, pudiendo inclusive anularse totalmente.

La existencia de un crédito por quebranto impositivo a computar permite aplicar este crédito hasta su saldo total con el futuro impuesto a pagar, por lo que éste no se paga hasta tanto se agote el aludido crédito, dentro del plazo legal establecido de cinco ejercicios.

En consecuencia, siendo el impuesto diferido pasivo representativo de un futuro impuesto a pagar, el crédito por quebranto impositivo hasta la concurrencia de saldos es realizable con toda seguridad (salvo el hipotético caso en el que la reversión de ese impuesto diferido se produzca luego del plazo legal indicado), por lo que el crédito puede contabilizarse hasta ese tope sin necesidad de evaluar las condiciones transcriptas con anterioridad. De no contabilizarse el mismo, se estaría incluyendo un pasivo sin considerar la existencia de un crédito que es susceptible de cancelar el mismo antes de proceder a su pago en efectivo.

Por lo tanto, es posible considerar la siguiente situación patrimonial:

Activo	Pasivo
Crédito por quebranto impositivo a computar menor o igual a:	Impuesto diferido (salvo la porción que se reverse, y por ende aumente el impuesto a pagar, recién luego del 5° ejercicio posterior al de la determinación del crédito)

Ejemplo: En su primer ejercicio económico, una empresa contabiliza el impuesto a las ganancias

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Impuesto a las ganancias</u>	5.600	
<u>Impuesto diferido</u>		1.900
<u>Impuesto a las ganancias a pagar</u>		3.700

En el ejercicio siguiente determina con motivo de la liquidación del impuesto a las ganancias, los siguientes importes:

Conceptos	Importes	Efecto impositivo (35 %)
Resultado contable – Pérdida	-11.000.-	+3.850.-
Diferencias temporarias pasivas	-4.000.-	+1.400.-
Resultado impositivo – Quebranto	-15.000.-	+5.250.-

En consecuencia, y sin necesidad de analizar el cumplimiento de los requisitos, puede practicar el siguiente asiento:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Crédito por quebranto impositivo a compensar</u> (hasta el saldo acreedor al final del ejercicio de la cuenta impuesto diferido: 1.900 + 1.400)	3.300	
<u>Impuesto diferido</u>		1.400
<u>Impuesto a las ganancias</u>		1.900

Los componentes del crédito contabilizado son los siguientes:

- 1) Una parte se compensa con el aumento de pasivo contabilizado en el ejercicio.
- 2) El resto es el importe acreditado a “Impuesto a las ganancias” representa el beneficio por quebranto a compensar que compensa el importe cargado en ejercicios anteriores – en este caso es en el ejercicio anterior, únicamente- por encima del impuesto determinado a pagar, es decir que a lo largo de los ejercicios transcurridos, no se ha acreditado a resultados ningún importe en exceso del impuesto determinado a pagar.

En este caso, al final del segundo ejercicio la empresa tendrá contabilizado un crédito por \$ 3.400.-, coincidente con el pasivo registrado por impuesto diferido. El exceso de este crédito, hasta llegar al total por \$ 3.850.-, sólo se podrá contabilizar si se cumplen los requisitos enunciados anteriormente, porque por esta porción ya se está contabilizando un beneficio neto.

#### **14. Tratamiento de los créditos fiscales relacionados con el pago de impuesto a las ganancias**

Origen del crédito	Clasificación	Tratamiento contable	
Quebranto impositivo	Técnico, dado que surge de las DDJJ presentadas	Contabilizarlo:	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Hasta el tope del saldo acreedor de impuesto diferido que reversará en los próximos cinco ejercicios.</li> <li>2. El exceso de dicho tope que cumpla con todos los requisitos previstos en la RT 17 que se indicaron con anterioridad.</li> </ol>
		No contabilizar la porción que excede el saldo acreedor de impuesto diferido y no cumple con los requisitos aludidos, informando en una nota la existencia de esta porción no contabilizada del crédito.	

#### **15. Diferencias entre las normas nacionales y las NIIF en materia de contabilización del impuesto a las ganancias**

Las disposiciones incluidas en la NIC 12 y la NIIF para PYMES sección 29 tienen algunas diferencias respecto a las normas nacionales en la materia. Ellas son:

1. La RT N° 17 acepta la valuación mediante el descuento de activos y pasivos por impuesto diferido. En la NIIF para PYMES, siguiendo a la NIC 12 se admite sólo la medición a valor nominal.
2. La NIIF para PYMES requiere se consideren las incertidumbres acerca de la aceptación por parte de las autoridades fiscales de los importes presentados y su incidencia en los importes del impuesto corriente y del impuesto diferido.
3. Existen distintas exigencias para preparar de la información complementaria.

**16. El caso especial de los bienes amortizables actualizados o revaluados**

Origen de la diferencia	Efecto de la misma	Clasificación de la diferencia como:	Análisis en cada caso	Criterio adoptado por la Interpretación N° 2
El ente ha contabilizado el ajuste por inflación de bienes amortizables de acuerdo a la RT 6. Impositivamente sólo se acepta la deducción de la depreciación calculada sobre su costo original sin considerar actualización alguna	La amortización que se contabiliza es mayor que la que es deducible para determinar el resultado impositivo	Temporaria	Si las normas impositivas sólo reconocen el costo original para el cálculo de las depreciaciones, al ajustar por inflación estos bienes se reconoce que se tributará en el futuro un mayor impuesto, por lo que en ese ejercicio debe reconocerse el resultado negativo.	La diferencia e/ el valor contable reexpresado de los bienes de uso y su valor fiscal es una diferencia temporaria y corresponde por lo tanto el reconocimiento de un pasivo en concepto de impuesto diferido. Este pasivo se registrará con contrapartida a un cargo al resultado del período en concepto de impuesto a las ganancias
		Permanente	La porción no deducible de la amortización de bienes reexpresados o revaluados es un gasto no deducible impositivamente,	

Sin embargo, existen razones atendibles para considerarla como una diferencia permanente. La norma 4.7. de la RT 17 establece las reglas para la imputación de costos a los períodos, e indica que “los impuestos sobre las ganancias se imputarán a los mismos períodos que **los ingresos, gastos, ganancias y pérdidas que intervienen en su determinación**”.

En este caso no se ha generado ningún resultado en el ejercicio en el que se efectuó la actualización de estos bienes dado que ésta reconoce un cambio en el valor de la moneda y no en el de los bienes. El bien tiene en la contabilidad el mismo valor que antes, lo que ocurre que ha sido necesario actualizar la expresión monetaria de su costo original a los efectos que quede expresado en una mayor cantidad de unidades monetarias, dado que éstas tienen un menor valor real que el que tenían cuando se adquirió el bien.

No hay en consecuencia ningún resultado en el ejercicio en el que se practicó la actualización, por lo que la incidencia de la menor amortización deducible impositivamente debería reconocerse recién en cada uno de los ejercicios en los que se produce esa menor deducción, lo que implica darle el carácter de diferencia permanente.

**18. Cuestiones inherentes a la exposición en el estado de resultados**

**18.1. Presentación del cargo en función del método utilizado para determinarlo**

<b>Método utilizado</b>	<b>Presentación del cargo por impuesto a las ganancias</b>	<b>Fundamentos</b>
Del impuesto diferido	Se separa el impuesto devengado sobre los resultados ordinarios de los devengados sobre los resultados extraordinarios	Dado que ambas categorías de resultados se encuentran calculados sobre la base de lo devengado, es coherente que a ambos se los afecte por el impuesto que realmente ha devengado en el ejercicio.
Del impuesto determinado	Se presentará al final del estado de resultados, sin imputarlo a ninguna de esas dos categorías de resultados.	Dado que las categorías de resultados se encuentran calculados sobre la base de lo devengado, no debe agregarse a ellas un concepto que está determinado sobre la base de los devengados porque mezclaría resultados correctamente devengados con otro que ha sido obtenido sobre la base de lo percibido.

Si bien es cierto que en este último caso los resultados ordinarios y extraordinarios no son líquidos dado que no tienen imputados todos los cargos que les correspondería restar, de todos modos se ha preferido evitar la mezcla a la que se hace referencia en la ilustración anterior.

**18.2. Notas de conciliación**

En materia de exposición, la RT 9 requiere que en la información complementaria se incluyan las siguientes conciliaciones:

<b>Conciliaciones requeridas</b>	<b>Contenido de la información</b>
Entre el impuesto devengado y el impuesto a pagar 1. 2.	Si el ente califica como pequeño o mediano de acuerdo a las pautas del anexo a la RT 17, basta con indicar que la diferencia obedece al impuesto diferido (movimiento deudor o acreedor) contabilizado en el ejercicio.
	De no calificar como tal, el ente deberá describir la totalidad de los movimientos de las diferencia temporarias producidos en el ejercicio que determinaron esa contabilización neta del impuesto diferido. Los movimientos a describir surgen como consecuencia de: Nuevas diferencias temporarias reconocidas en el ejercicio y Reversiones producidas en él de diferencias surgidas en ejercicios anteriores. Para obtener esta información necesariamente debe aplicarse la base resultados, incluyendo en la nota de conciliación el contenido de la columna en la que se describen estos movimientos (véanse, por ejemplo, el quinto y el séptimo casos prácticos en el capítulo siguiente).
Entre el impuesto devengado en el estado de resultados y el que hubiese correspondido sobre	Partiendo de este último impuesto, debe arribarse al impuesto devengado que se cargó en el estado de resultados a través de la siguiente conciliación: Impuesto devengado sobre el resultado contable <u>± Impuesto devengado sobre diferencia permanentes</u>

la ganancia contable del ejercicio	<p><b>Subtotal:</b> Impuesto devengado sobre el resultado contable ajustado por diferencias permanentes</p> <p><b>Menos:</b> Disminución del cargo por impuesto devengado en el ejercicio con motivo de la contabilización de créditos fiscales no reconocidos antes como tales en la contabilidad del ente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Créditos por quebrantos impositivos no contabilizados</li> <li>✓ IGMP pagados que se contabilizaron como gasto del ejercicio en el que se lo pagó.</li> </ul> <p><b>± Variaciones del impuesto devengado producto de cambios en el impuesto diferido sin que se hayan modificado las diferencias temporarias:</b></p> <p><b>Más:</b> Aumentos del impuesto devengado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Desvalorizaciones de impuesto diferido activo</li> <li>✓ Aumento en la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es acreedor.</li> <li>✓ Disminución de la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es deudor.</li> </ul> <p><b>Menos:</b> Disminución del impuesto devengado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Reversión de desvalorizaciones de impuesto diferido activo</li> <li>✓ Aumento en la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es deudor.</li> <li>✓ Disminución de la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es acreedor.</li> </ul>
------------------------------------	---

### Cuestionario de repaso

1. ¿Qué objetivo persigue el método de impuestos diferidos?
2. ¿Por qué antes de su vigencia en las NCP argentinas, el impuesto a las ganancias se deducía como una cifra final en el estado de resultados?
3. ¿En que consiste y cuáles son los fundamentos de las bases balance y resultados?
4. ¿Cuáles son los procedimientos aplicables en cada una de ellas?
5. ¿Qué determina a través de cálculos la base resultados?
6. ¿Puede en esta base calcularse el impuesto diferido neto del ejercicio simplemente por diferencia? ¿Qué se requiere previamente para que ello sea posible?
7. ¿Qué tratamiento tienen las diferencias permanentes en cada una de las bases empleadas para la determinación de impuestos diferidos?
8. ¿Cómo se computa en la base balance el efecto de las diferencias permanentes que ya han sido cobradas o pagas y por lo tanto no subsisten más como activos o pasivos respectivamente en las MC?
9. ¿Qué es lo que determina específicamente la base balance?
10. ¿Qué es lo que esta base sólo puede obtener por diferencia y por qué?
11. ¿Qué efectos producen las diferencias permanentes sobre la tasa del impuesto?
12. ¿Cómo se definen las diferencias temporarias?
13. ¿Cómo se clasifican esas diferencias? Ejemplifique casos para las distintas categorías.
14. ¿Qué representa el saldo deudor de la cuenta impuesto diferido? ¿Y el saldo acreedor?
15. ¿Qué tratamiento otorgan las NCP a los créditos por quebrantos impositivos a computar?
16. ¿De contabilizarse esos créditos por encima del movimiento acreedor de impuesto diferido: cuál es la contrapartida de la contabilización de ese excedente?
17. ¿En que casos coexisten en un mismo ejercicio la contabilización de un crédito por quebranto impositivo a computar con un cargo devengado por impuesto a las ganancias?

18. ¿Qué asimilación efectúa la RT 17 para los créditos por quebranto impositivo a computar?
19. ¿Qué tratamiento tienen estos créditos en caso de existir IGMP a computar?
20. ¿Qué procedimiento debe realizarse al inicio del primer ejercicio en el que se aplica el método y por qué es necesario efectuar ese procedimiento?
21. ¿Qué tratamiento corresponde aplicar en el caso de modificarse la tasa del impuesto?
22. ¿En qué casos puede modificarse el saldo de la cuenta “Impuesto diferido” sin que se haya modificado el de las diferencias temporarias?
23. ¿Cómo se expone el impuesto diferido en el estado de situación patrimonial y por qué se considera que el mismo es siempre no corriente?
24. ¿Cómo debe exponerse el importe cargado a resultados del ejercicio en concepto de impuesto a las ganancias cuando se ha aplicado el método del impuesto diferido?
25. ¿Cómo se efectuaba esa exposición cuando se aplicaba el método del impuesto determinado y cual era la justificación de dicha presentación?
26. ¿Cuál es el contenido de la información complementaria referida a la contabilización del impuesto a las ganancias de acuerdo a este método?
27. ¿En qué consisten las conciliaciones que deben incluirse en dicha información complementaria?
28. ¿Cuáles son las diferencias más importantes que existen entre las normas nacionales y las NIIF en materia de contabilización del impuesto a las ganancias?
29. ¿Qué aspectos trata la Interpretación n° 3 de la FACPCE y cómo los resuelve?

### **Bibliografía**

Para el estudio del tema objeto de esta unidad del programa, es importante contar con los siguientes libros:

- Zgaib, Alfredo O.: “El impuesto diferido. Conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos”. Editorial La Ley, Buenos Aires, año 2004.
- Gil, Jorge José: “Impuesto diferido” – Nuevo método basado en el balance, Editorial “Omar Buyatti”. Buenos Aires, año 2006.