Carlos Federico Torres

Carlos Federico Torres

**Método del impuesto diferido - Casos
prácticos**

Santa Fe, mayo 2023

Primer caso

Implantación del método en el primer ejercicio en el que se comienza a aplicar y empleo de ambas bases

Al cierre del ejercicio nº 14, una empresa muestra las siguientes situaciones patrimoniales, según mediciones basadas en normas contables e impositivas:

Activo	Mediciones contables	Mediciones impositivas	Pasivo	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Caja	30.700.-	30.700.-	Proveedores	98.000.-	99.200.-
Deudores por ventas	95.300.-	100.000.-	Impuesto a las ganancias a pagar	20.000.-	20.000.-
Mercaderías	180.000.-	175.000.-	<u>Total del pasivo</u>	<u>118.000.-</u>	<u>119.200.-</u>
Instalaciones	<u>117.000.-</u>	<u>123.500.-</u>	<u>Patrimonio neto</u>		
<u>Total del activo</u>	<u>423.000.-</u>	<u>429.200.-</u>	Capital suscrito	200.000.-	200.000.-
			Gan. reservadas	60.000.-	60.000.-
			Rdos.no asignados	45.000.-	50.000.-
			<u>Total p. neto</u>	<u>305.000.-</u>	<u>310.000.-</u>
			<u>Total</u>	<u>423.000.-</u>	<u>429.200.-</u>

Las diferencias obedecen a las causas que se indican a continuación:

- 1) Los saldos contables de deudores por ventas y de proveedores incluyen la deducción de componentes implícitos a devengar, deducción no admitida impositivamente.
- 2) Las mercaderías se encuentran valuadas al costo de reposición en la medición contable y a costo original en la impositiva.
- 3) Las instalaciones poseen un costo original de \$ 130.000.- y han sido amortizadas en forma lineal por un ejercicio, al 10 % en la medición contable y al 5 % en la impositiva.

Al cierre del ejercicio siguiente, las situaciones patrimoniales son las siguientes, antes de contabilizar el correspondiente impuesto a las ganancias:

Activo	Mediciones contables	Mediciones impositivas	Pasivo	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Caja	60.000.-		Proveedores	<u>110.000.-</u>	<u>121.000.-</u>
Deudores por ventas	133.000.-	60.000.-	<u>Total del pasivo</u>	<u>110.000.-</u>	<u>121.000.-</u>
Mercaderías	196.000.-	139.000.-	<u>Patrimonio neto</u>		
Instalaciones	<u>104.000.-</u>	185.000.-	Capital suscrito	200.000.-	200.000.-
<u>Total del activo</u>	<u>493.000.-</u>	<u>501.000.-</u>	Gan. reservadas	70.000.-	70.000.-
			Rdos no asignados	113.000.-	110.000.-
			<u>Patrimonio neto</u>	<u>383.000.-</u>	<u>380.000.-</u>
			<u>Total</u>	<u>493.000.-</u>	<u>501.000.-</u>

Las diferencias obedecen a las causas que se indican a continuación:

- 1) Los saldos contables de deudores por ventas y de proveedores incluyen la deducción de componentes implícitos a devengar al cierre, habiéndose devengado los existentes al inicio del ejercicio. Se reitera que esta deducción que no es admitida impositivamente.
- 2) Nuevamente las mercaderías se encuentran valuadas al costo de reposición en la medición contable y a costo original en la impositiva.
- 3) Las instalaciones han seguido el régimen de depreciación indicada al cierre del ejercicio anterior, acumulándose entonces una segunda amortización sobre la base mencionada.

Se informa además que, tal como surge de las cuentas integrantes del patrimonio neto contable, a FCE, del saldo inicial de resultados no asignados se destinó a reservas la suma de \$ 10.000.-, mientras que el resto, es decir \$ 35.000.-, fue distribuido mediante dividendos en efectivo. Recuérdese que el tratamiento impositivo de esta distribución de utilidades es idéntico al contable (disminución de patrimonio neto no imputable a resultados).

En este nuevo ejercicio la empresa decide comenzar a aplicar el método de impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias, cuya tasa es del 35 %.

Se solicita determinar y contabilizar el impuesto a las ganancias, considerando que se trata del primer ejercicio de aplicación del aludido método. La determinación debe efectuarse sobre las bases balance y resultados, esta última, partiendo de la determinación de los respectivos resultados (contable e impositivo) del ejercicio.

-

Solución

Para implantar el saldo inicial de impuesto diferido se efectúa el siguiente cálculo:

$$(305.000 - 310.000) \times 0,35 = 1.750$$

Saldo que es deudor –activo- dado que la medición impositiva es mayor que la contable. Se contabiliza contra un crédito a Resultados no asignados como motivo del AREA, siendo el origen de éste un cambio en la aplicación de una norma contable de medición.

En el ejercicio siguiente se procede así:

Base balance

Conceptos	Importes
Medición contable del patrimonio neto a FCE (medición antes del AREA más efecto de éste: 383.000 + 1.750)	384.750
Medición impositiva del patrimonio neto a FCE: (medición antes del AREA más efecto de éste): 380.000 + 1.750	<u>381.750</u>
Diferencias temporarias acumuladas a FCE (MI < MC, saldo acreedor)	3.000
Diferencia temporarias acumuladas a FCE anterior (MI > MC, saldo deudor)	<u>-5.000</u>
Diferencia del ejercicio (disminución de diferencias temporarias activas)	-8.000
Tasa	<u>x 35 %</u>
Impuesto diferido del ejercicio (Movimiento acreedor)	<u>-2.800</u>

Se recuerda que el AREA representó un aumento del activo, por lo tanto corrigió también al patrimonio neto incrementándolo.

Base resultados

Conceptos	Resultado contable	Resultado impositivo
Patrimonio neto al inicio del ejercicio antes del AREA	305.000	310.000
Más: AREA por impuesto diferido activo	1.750	1.750
Pago de dividendos	<u>-35.000</u>	<u>-35.000</u>
Patrimonio neto a FCE antes del resultado	271.750	276.750
Patrimonio neto a FCE con incidencia del AREA (383.000 + 1.750 y 380.000 + 1.750 en c/resultado, respectivamente)	<u>384.750</u>	<u>381.750</u>
Ganancia del ejercicio	113.000	105.000
Tasa	<u>x 35 %</u>	<u>x 35 %</u>
Impuesto del ejercicio	<u>39.550</u>	<u>36.750</u>

En consecuencia, el Impuesto diferido del ejercicio tiene un movimiento acreedor, dado que el impuesto devengado es mayor al impuesto determinado y su importe es el mismo del ejercicio que surgió mediante la base balance.

:

$$39.550 - 36.750 = 2.800.-$$

El asiento es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Impuesto a las ganancias</u>	39.550	
<u>Impuesto diferido</u>		2.800
<u>AFIP – Impuesto a las ganancias a pagar</u>		36.750

Impuesto diferido queda con un saldo final de. $1.750 - 2.800 = \$ 1.050.-$ (acreedor), que corresponde al 35 % del saldo final neto acreedor de diferencias temporarias:

$$3.000 \times 0,35 = 1.050.-$$

Segundo caso

Aplicación de la base balance para determinar impuestos diferidos

Una empresa comienza a aplicar el método del impuesto diferido en el ejercicio actual. Antes de aplicarlo, las situaciones patrimoniales según mediciones contables e impositivas a fechas de cierre de ejercicio anterior y actual, eran las siguientes:

Rubros	Mediciones a FCE anterior		Transacciones entre el ente y los socios en el ejercicio	Rubros	Mediciones a FCE actual	
	MC	MI			MC	MI
<u>Activo</u>			Aumentó el capital en \$ 7.000.- y se pagaron dividendos en efectivo por \$ 3.000	<u>Activo</u>		
Caja y bancos	3.000	3.000		Caja y bancos	6.000	6.000
Créditos por ventas	10.000	8.000		Créd. por ventas	14.000	14.000
Bienes de cambio	19.000	16.000		Bienes de cambio	24.000	21.500
Bienes de uso	25.000	20.000		Bienes de uso	22.000	18.500
<u>Pasivo</u>				<u>Pasivo</u>		
Deudas	-12.000	-12.000		Deudas	-15.000	-15.000
Previsiones	<u>-5.000</u>	<u>-.-</u>		Previsiones	<u>-3.000</u>	<u>-.-</u>
<u>Patrimonio neto</u>	<u>40.000</u>	<u>35.000</u>		<u>Patrimonio neto</u>	<u>48.000</u>	<u>45.000</u>

Tasa del impuesto: 30 %. (supuesta)

Al inicio del ejercicio existe un impuesto diferido pasivo por \$ 1.500 (= 5.000 x 0,30), dado que MC > MI, contabilizándose: retroactivamente en la siguiente forma:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>AREA</u>	1.500	
<u>Impuesto diferido</u> (Aumento retroactivo de pasivo: 2.000 x 0,30)		1.500
Contabilización del saldo inicial de impuesto diferido		

Los patrimonios netos contable e impositivo al inicio del ejercicio, con la modificación retroactiva registrada, son ahora los siguientes:

Rubros	Mediciones a FCE anterior	
	MC	MI
Activo		
Caja y bancos	3.000	3.000
Créditos por ventas	10.000	8.000
Bienes de cambio	19.000	16.000
Bienes de uso	25.000	20.000
Pasivo		
Deudas	-12.000	-12.000
Previsiones	-5.000	5.000
Impuesto diferido	<u>-1.500</u>	<u>-1.500</u>
Patrimonio neto	<u>38.500</u>	<u>33.500</u>
✓ <u>Contable:</u> 40.000 – 1.500 = 38.500		
✓ <u>Impositivo:</u> 35.000 – 1.500 = 33.500		

A FCE del ejercicio, el procedimiento es el siguiente:

Base balance		Base resultados	RC	RI
Patrimonio neto a FCE según MC	46.500	Patrimonio neto FCA	38.500	33.500
Patrimonio neto a FCE según MI	<u>43.500</u>	Aumentos de capital	7.000	7.000
Diferencia acumulada a FCE actual	-3.000	Retiros de utilidades	<u>-3.000</u>	<u>-3.000</u>
Diferencia acumulada a FCE anterior	<u>-5.000</u>	PN a FCE antes del resultado	42.500	37.500
<u>Diferencias temporarias del ejercicio</u>	<u>+2.000</u>	PN a FCE	<u>46.500</u>	<u>43.500</u>
(coincidente con la diferencia e/ el RC y el RI que surge de aplicar la base resultados)		<u>Resultado del ejercicio</u>	<u>4.000</u>	<u>6.000</u>

El asiento para registrar el impuesto a las ganancias es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Impuesto a las ganancias</u> (4.000 x 0,30)	1.200	
Impuesto <u>diferido</u> (Disminución de pasivo: 2.000 x 0,30)	600	
<u>AFIP – Impuesto a las ganancias a pagar</u> (6.000 x 0,30)		1.800
Contabilización del impuesto a las ganancias del ejercicio.		

Las MC y MI que finalmente quedan a FCE son las siguientes:

Rubros	Mediciones a FCE actual	
	MC	MI
Activo		
Caja y bancos	6.000	6.000
Créditos por ventas	14.000	14.000
Bienes de cambio	24.000	21.500
Bienes de uso	22.000	18.500
Pasivo		
Deudas	-15.000	-15.000
Impuesto a las ganancias a pagar	-1.800	-1.800
Previsiones	-3.000	-.
Impuesto diferido	<u>-900</u>	<u>-900</u>
Patrimonio neto	<u>45.300</u>	<u>42.300</u>
✓ <u>Contable:</u> 48.000 – 1.500 – 1.200 = 45.300		
✓ <u>Impositivo:</u> 45.000 – 1.500 – 1.200 = 42.300		

Tercer caso

Al cierre de su ejercicio n° 10 una empresa presenta las siguientes mediciones de su patrimonio neto:

- 1) Contable: \$ 230.000.-
- 2) Impositivo: \$ 205.000.-

Durante el ejercicio siguiente pagó dividendos en efectivo por \$ 15.000.- A fecha de cierre de este nuevo ejercicio las mediciones del patrimonio neto son ahora las siguientes:

- 1) Contable: \$ 175.000.-
- 2) Impositivo: \$ 180.000.-

La tasa del impuesto es del 35 %. Se solicita:

- a) Determinar el saldo de impuesto diferido al inicio del ejercicio n° 11.
- b) Determinar y contabilizar el impuesto a las ganancias del mencionado ejercicio aplicando el método del impuesto diferido.

En relación al crédito por quebranto impositivo, considere que está plenamente asegurada su realización en función de los requisitos previstos por la RT 17.

Solución

El saldo inicial de impuesto diferido es pasivo por \$ 8.750.- (= MC > MI en \$ 25.000.- y el 35 % de \$ 8.750.-) y se encuentra ya incluido en las MC y Mi al inicio del ejercicio (es decir que los respectivos importes de patrimonio neto se están disminuidos por ese pasivo).

La contabilización del impuesto a las ganancias en el ejercicio, de acuerdo al método del impuesto diferido es el siguiente:

Trabajando en función del resultado:

Conceptos	MC	MI
Patrimonio neto al inicio	230.000	205.000
Dividendos pagados en efectivo	-15.000	-15.000
Patrimonio neto antes del resultado del ejercicio	215.000	190.000
Patrimonio neto al cierre del ejercicio	<u>175.000</u>	<u>180.000</u>
<u>Pérdida del ejercicio</u>	<u>-40.000</u>	<u>-10.000</u>

En consecuencia, dado que el resultado contable es menor al impositivo en \$ 30.000.-, en el ejercicio se determina un movimiento deudor de diferencias temporarias por \$ 30.000.-

Trabajando en función de las mediciones del patrimonio neto:

Conceptos	Importes
Patrimonio neto al cierre según MC	175.000
Patrimonio neto al cierre según MI	<u>180.000</u>
Diferencia acumulada a fecha de cierre de ejercicio actual (MC < MI)	5.000
Diferencia acumulada a fecha de cierre de ejercicio anterior (MC > MI)	<u>-25.000</u>
Diferencias temporarias netas deudoras del ejercicio	<u>+30.000</u>

La contabilización del ejercicio es:

<u>Crédito por quebranto impositivo a computar</u> (10.000 x 0,35)	3.500.-	
<u>Impuesto diferido</u> (30.000 x 0,35)	10.500.-	
<u>a Impuesto a las ganancias</u> (40.000 x 0,35)		14.000.-

El saldo de impuesto diferido activo a fecha de cierre del ejercicio es así de \$ 1.750.- (5.000 x 0,35), de acuerdo a los siguientes movimientos:

- ✓ Saldo inicial acreedor: \$ 8.750.-
- ✓ Movimiento deudor en el ejercicio: \$ 10.500.-
- ✓ Saldo final deudor: \$ 1.750.-

Cuarto caso

Empleo primero de la base resultados y de la base balance

Se analizarán seguidamente dos tipos de diferencias:

- ✓ En la extensión de la vida útil asignada a los fines contables e impositivos.
- ✓ En el diferimiento de una ganancia impositiva en el caso de la venta y reemplazo de un bien.

La empresa posee una maquinaria que adquirió en \$ 10.000.-, a la que amortiza en forma lineal, pero impositivamente en diez ejercicios y contablemente en cinco, sin dejar valor de recupero final

Finalizados tres ejercicios posteriores a la compra de la máquina, es decir durante el transcurso del cuarto ejercicio posterior, ésta es vendida con el fin de reemplazarla por otra nueva que cumplirá funciones similares a la que se reemplaza. El precio obtenido es de \$ 9.000.-

La tabla de amortizaciones y diferencias temporarias acumuladas hasta la venta del bien es la siguiente:

Ejercicio N°	Amortización contable	Amortización impositiva	Diferencia temporaria activa
1	-2.000.-	-1.000.-	+1.000.-
2	-2.000.-	-1.000.-	+1.000.-
3	<u>-2.000.-</u>	<u>-1.000.-</u>	<u>+1.000.-</u>
Totales	<u>-6.000.-</u>	<u>-3.000.-</u>	<u>+3.000.-</u>

Los resultados de la venta a los fines contable e impositivo, son los siguientes:

Conceptos	Resultado contable	Resultado impositivo
Precio de venta	9.000.-	9.000.-
Costo de ventas	<u>-4.000.-</u>	<u>-7.000.-</u>
Ganancia venta bien de uso	<u>5.000.-</u>	<u>2.000.-</u>

De este modo, se presentan las siguientes situaciones, a las que debe identificarse por separado:

1. Al superar la ganancia contable a la impositiva en \$ 3.000.- (= 5.000 – 2.000) queda reversada la diferencia temporaria activa acumulada por las amortizaciones del bien al cierre del ejercicio anterior al de su venta.
2. Por su parte, la ganancia impositiva de \$ 2.000.- se difiere, siendo gravada posteriormente mediante el cómputo de menores amortizaciones deducibles impositivamente del bien nuevo que reemplaza al que ha sido vendido.

El costo del nuevo bien es de \$ 16.000.-, por lo que desde el punto de vista impositivo el costo amortizable es de \$ 14.000.-, es decir al costo total indicado se le resta la ganancia diferida impositivamente, la que será gravada indirectamente mediante menores amortizaciones deducibles del bien que lo reemplaza.

Suponiendo que se mantiene el régimen de depreciaciones del bien anterior en cuanto a la vida útil, es decir que la contable es de cinco ejercicios y la impositiva de diez, la tabla de amortizaciones que corresponde a este bien la siguiente:

Ejercicio n°	Amortización contable	Amortización impositiva	Diferencia temporaria
1	-3.200.-	-1.400.-	+1.800.-
2	-3.200.-	-1.400.-	+1.800.-
3	-3.200.-	-1.400.-	+1.800.-
4	-3.200.-	-1.400.-	+1.800.-
5	<u>-3.200.-</u>	<u>-1.400.-</u>	<u>+1.800.-</u>
Subtotal	-16.000.-	-7.000.-	+9.000.-
6		-1.400.-	-1.400.-
7		-1.400.-	-1.400.-
8		-1.400.-	-1.400.-
9		-1.400.-	-1.400.-
10		<u>-1.400.-</u>	<u>-1.400.-</u>
Totales	<u>-16.000.-</u>	<u>-14.000.-</u>	<u>+2.000.-</u>

Los \$ 2.000.- que quedan como diferencia final en esta tabla representan la menor amortización acumulada del bien nuevo en el resultado impositivo en relación a la acumulada en el resultado contable, y de ese modo se reversa la diferencia temporaria pasiva que se había originado en el ejercicio de la venta al diferir la ganancia impositiva que alcanzaba a ese importe de \$ 2.000.- En la siguiente tabla puede verificarse la igualdad de tratamientos entre ambos resultados que finalmente se alcanza: a lo largo de los ejercicios:

Conceptos	Efecto en el resultado contable	Efecto en el resultado impositivo	Diferencia temporaria acumulada
Amortización acumulada bien anterior	-6.000.-	-3.000.-	+3.000.-
Resultado de la venta bien anterior	+5.000.-	-.-	-2.000.-
Amortización bien nuevo			
1	-3.200.-	-1.400.-	-200.-
2	-3.200.-	-1.400.-	+1.600.-
3	-3.200.-	-1.400.-	+3.400.-
4	-3.200.-	-1.400.-	+5.200.-
5	<u>-3.200.-</u>	<u>-1.400.-</u>	+7.000.-
6		-1.400.-	+5.600.-
7		-1.400.-	+4.200.-
8		-1.400.-	+2.800.-
9		-1.400.-	+1.400.-
10		<u>-1.400.-</u>	<u>-.-</u>
Efecto total (tratamientos igualados)	<u>-17.000.-</u>	<u>-17.000.-</u>	

A las diferencias temporarias de cada ejercicio corresponde el siguiente análisis:

1. La primera de \$ 3.000.- es una diferencia temporaria activa acumulada al producirse la venta del bien anterior.
2. La segunda por \$ 5.000.-, se compone de:

- a) Reversión de la diferencia temporaria activa anterior: +3.000.-
- b) Diferencia temporaria pasiva nueva, generada por la ganancia impositiva que es diferida impositivamente.

3. Las diferencias de \$ 1.800.- que se producen desde el primero al quinto año de vida del bien nuevo se forman con:

- a) La reversión de la diferencia temporaria pasiva anterior, a razón de \$ 400.- por ejercicio en un total de cinco ejercicios, es decir el número que corresponde a la menor de las dos vidas útiles planteadas (cinco ejercicios a los fines contables y diez ejercicios a los fines impositivos).
- b) Una nueva diferencia temporaria activa por \$ 1.400.- que se genera en cada uno de los cinco primeros ejercicios de la vida útil del bien nuevo, por presentarse una amortización acelerada contablemente respecto a la impositiva. Esta diferencia se calcula considerando los \$ 14.000.- que resultan ser amortizables impositivamente, a los que desde este punto de vista se los amortiza en diez ejercicios mientras que contablemente se lo hace en cinco ejercicios.

4. La diferencia de \$ 1.400.- en cada uno de los cinco últimos ejercicios de vida útil impositiva del bien, es la reversión de la diferencia temporaria activa anterior.

Aplicación de la base balance al caso anterior

El bien nuevo reflejará las diferencias temporarias desde su origen y las irá agotando en la siguiente forma:

Rubro	Ejercicio n°	MC	MI	Diferencia temporaria acumulada
Bienes de uso	Antes de amortizar	16.000	14.000	-2.000
“	Luego de amortizar:			
“	1	12.800	12.600	-200
“	2	9,600	11.200	+1.600
“	3	6.400	9.800	+3.400
“	4	3.200	8.400	+5.200
“	5	-	7.000	+7.000
“	6	-	5.600	+5.600
“	7	-	4.200	+4.200
“	8	-	2.800	+2.800
“	9	-	1.400	+1.400
	10		-	-

Quinto caso:

Complementando ambas bases

Al cierre del ejercicio n° 1, una empresa presenta la siguiente situación patrimonial, ya contabilizado el impuesto a las ganancias, cuya tasa es del 35 %:

Rubros	MC	MI
Activo		
Bienes de cambio	124.000	115.000
Bienes de uso	256.000	288.000
Gastos de organización	80.000	
Restantes rubros (sin diferencias)	230.000	230.000
Pasivo		
Deudas	-135.000	-135.000
Impuesto a las ganancias a pagar	-30.800	-30.800
Impuesto diferido	<u>-19.950</u>	<u>-19.950</u>
Patrimonio neto	<u>504.250</u>	<u>447.250</u>

El impuesto a las ganancias a pagar y el impuesto diferido representan diferencias permanentes, las que se agregan a las mediciones impositivas del pasivo, a fin de neutralizarlas mediante su adecuación a las mediciones contables.

El estado de situación patrimonial a fecha de cierre del ejercicio siguiente, antes de contabilizar el impuesto a las ganancias, es el que se presenta a continuación, informándose que los intereses presuntos a cobrar incluidos en la MI corresponden a un préstamo efectuado a directores sin intereses, el que ya se encuentra cancelado a fecha de cierre del ejercicio:

Rubros	MC	MI
Activo		
Intereses presuntos a cobrar		14.000
Reintegros a cobrar	50.000	
Bienes de cambio	176.000	160.000
Bienes de uso	192.000	256.000
Gastos de organización	60.000	-.-
Restantes rubros (sin diferencias)	438.200	438.200
Pasivo		
Deudas	-207.000	-207.000
Multas a pagar	-41.000	
Impuesto diferido	<u>-19.950</u>	<u>-19.950</u>
Patrimonio neto	<u>648.250</u>	<u>641.250</u>

Se informa que en este ejercicio no hubo aportes ni retiros de los propietarios, por lo que antes del impuesto a las ganancias el resultado contable arroja una utilidad de \$ 144.000.-, por diferencia entre \$ 504.250.- y \$ 648.250.-

A su vez la ganancia impositiva surge de la diferencia entre el patrimonio neto según MI a FCE **antes** de anular diferencias permanentes –es decir \$ 641.250- y el patrimonio neto a FCA **después** de anular las diferencias permanentes a esa fecha –o sea \$ 447.250-:

$$641.250 - 447.250 = 194.000.-$$

La aplicación de la base resultados al caso determina las siguientes cifras:

Rubros	Resultado contable	Diferencias permanentes	RC y DP	Diferencias temporarias	Resultado impositivo
Ventas	<u>700.000</u>	-50.000	<u>650.000</u>		<u>650.000</u>
Costo de ventas					
✓ EI	124.000		124.000	+9.000	+115.000
✓ Compras	410.000		410.000		+410.000
✓ Revalúo EF	16.000		16.000	+16.000	-.-
✓ EF	<u>-176.000</u>		<u>-176.000</u>	<u>-16.000</u>	<u>-160.000</u>
	<u>-374.000</u>		<u>-374.000</u>	+9.000	<u>-365.000</u>
Ganancia bruta	326.000	-50.000	276.000		285.000
Gastos:					
✓ Deprec. bienes de uso	-64.000		-64.000	+32.000	-32.000
✓ Amort. gastos. de org.	-20.000		-20.000	+20.000	
✓ Multas	-41.000	+41.000	-.-		
✓ Restantes gastos	-73.000		-73.000		-73.000
Resultado por tenencia	16.000		16.000	-16.000	
Intereses presuntos		<u>+14.000</u>	<u>14.000</u>		<u>14.000</u>
Resultado final	<u>144.000</u>	<u>+5.000</u>	<u>149.000</u>	<u>+45.000</u>	<u>194.000</u>
Efecto impositivo (35 %)	<u>50.400</u>	<u>+1.750</u>	<u>=52.150</u>	<u>+15.750</u>	<u>=67.900</u>

A su vez, la base balance, presentará las situaciones patrimoniales de la siguiente forma, una vez agregada la incidencia de las diferencias patrimoniales:

Rubros	MC	MI
<u>Activo</u>		
Reintegros a cobrar (se agregan en la MI)	50.000	50.000
Intereses a cobrar (se anulan en MI)		
Bienes de cambio	176.000	160.000
Bienes de uso	192.000	256.000
Gastos de organización	60.000	-.-
Restantes rubros (sin diferencias)	438.200	438.200
<u>Pasivo</u>		
Deudas	-207.000	-207.000
Multas a pagar (se agrega a la MI)	-41.000	-41.000
Impuesto diferido	<u>-19.950</u>	<u>-19.950</u>
<u>Patrimonio neto</u>	<u>648.250</u>	<u>636.250</u>

En consecuencia, el impuesto diferido según la base balance (que es lo único que determina) será el siguiente:

Patrimonio neto a FCE según MC	648.250
Patrimonio neto a FCE según MI	<u>636.250</u>
Diferencia acumulada a FCE actual	-12.000
Diferencia acumulada a FCE anterior	<u>-57.000</u>
Diferencias temporarias del ejercicio	+45.000
Tasa	<u>x 35 %</u>
Impuesto diferido del ejercicio (movimiento deudor)	+15.750
Impuesto determinado en el ejercicio	<u>-67.900</u>
Impuesto devengado (RT 17, sección 5.19.6.4)	<u>+52.150</u>

Las cifras son coincidentes con las obtenidas en la base resultados.

Sexto caso

Efecto de diferencias permanentes cuyo efecto ya no existe a FCE como diferencia entre las mediciones contable e impositiva del patrimonio en razón de haber sido cobrado el ingreso exento o pagado el gasto no deducible que las originó

Una empresa cierra un ejercicio con las siguientes mediciones de su patrimonio neto, una vez anuladas las diferencias permanentes:

- ✓ Contable: \$ 73.000.-
- ✓ Impositiva: \$ 67.000.-

El patrimonio neto impositivo, antes de anular las diferencias permanentes era de \$ 72.000.- debido a la existencia en las mediciones contables de pasivos generados por gastos no deducibles impositivamente.

Al cierre de ese ejercicio su patrimonio neto contable (antes de contabilizar el impuesto a las ganancias) es de \$ 91.200.-, pero en relación a las mediciones impositivas existen las siguientes diferencias:

Cuentas	Medición contable	Medición impositiva
1. Gastos de organización: impositivamente se dedujeron en este primer ejercicio en su totalidad.	2.200.-	-.-
2. Maquinarias: la vida útil a los fines fiscales es menor que la utilizada para calcular la amortización contable	15.000.-	11.000.-
3. Mercaderías: contablemente valuadas a costo de reposición, mayor al costo empleado impositivamente	17.000.-	14.000.-
4. Préstamos a gerentes: La medición impositiva incluye intereses presuntos	<u>19.000.-</u>	<u>21.200.-</u>
<u>Total rubros con diferencias</u>	<u>53.200.-</u>	<u>46.200.-</u>

1. En consecuencia, la diferencia neta (53.200 – 46.200) disminuye al patrimonio neto impositivo en \$ 7.000.-, siendo el mismo a fecha de cierre del ejercicio de \$ 84.200.- (= 91.200 – 7.000)
2. Además, durante el ejercicio se abonaron sueldos a personal con parentesco directo con los propietarios de la empresa por encima de convenio por la suma de \$ 11.300.-, cifra ya pagada en su totalidad a fecha de cierre del ejercicio.
3. No hubo aportes ni retiros de los propietarios durante el ejercicio en consideración.
4. Se solicita: determinar y contabilizar el impuesto a las ganancias del ejercicio de acuerdo al método del impuesto diferido. Tasa vigente: 35 %.

Solución

Antes de contabilizar el impuesto a las ganancias, los resultados contable e impositivo de este ejercicio son los siguientes:

Conceptos	RC	RI
Medición inicial del patrimonio neto	73.000.-	67.000.-
Medición del patrimonio neto al cierre del ejercicio	<u>91.200.-</u>	<u>95.500.-</u>
<u>Ganancia del ejercicio</u>	<u>18.200.-</u>	<u>28.500.-</u>

En la MI del patrimonio neto a FCE se incluye en el saldo de “Caja y Bancos” la suma abonada por sueldos no deducibles, dado que impositivamente ese egreso no es reconocido (inexistencia en la contrapartida en una cuenta patrimonial del gasto no reconocido en la contabilidad impositiva). Por lo tanto, dicha MI es de:

$$84.200 + 11.300 = 95.500$$

Es decir, si se determina el resultado impositivo por diferencia entre mediciones impositivas del patrimonio neto (práctica no habitual, obviamente) la medición al cierre debe efectuarse **antes de eliminar las diferencias permanentes generadas en el ejercicio**, entre ellas las producidas en el rubro “Caja y bancos” por gastos no deducibles ya pagados en el ejercicio.

Aplicación del método de la base resultados

Conceptos	Importes
Ganancia contable:	18.200.-
Más: diferencias permanentes que aumentan el RI:	
Intereses presuntos	2.200.-
Sueldos no deducibles	<u>11.300.-</u>
Ganancia contable ajustada por diferencias permanentes	31.700.-
Ganancia impositiva	<u>28.500.-</u>
<u>Diferencias temporarias del ejercicio (movimiento acreedor)</u>	<u>3.200.-</u>

Aplicación de la base balance

Conceptos	Importes
Patrimonio neto contable a FCE:	91.200.-
Patrimonio neto impositivo a FCE, anulada la diferencia permanente subsistente a fecha de cierre del ejercicio:: 84.200 – 2.200 (cifra que corresponde a los intereses presuntos)	<u>82.000.-</u>
Diferencias temporarias acumuladas a FC del ejercicio	9.200.-
Diferencias temporarias acumuladas a FC del ejercicio anterior: 73.000 – 67.000 (MC > MI, por lo tanto pasivas)	<u>6.000.-</u>
<u>Diferencias temporarias del ejercicio (movimiento acreedor)</u>	<u>3.200.-</u>

Por lo tanto, ambas bases determinan el mismo movimiento de diferencias temporarias en el ejercicio. El registro contable del impuesto a las ganancias es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<i>Impuesto a las ganancias (31.700 x 0,35)</i>	11.095.-	
<i>Impuesto diferido (3.200 x 0,35)</i>		1.120.-
<i>AFIP – Impuesto a las ganancias a pagar (28.500 x 0,35)</i>		9.975.-

Los importes de este asiento han sido computados de acuerdo al efecto impositivo que surge de aplicar la base resultados.

La base balance sólo suministra el efecto impositivo de las diferencias temporarias netas del ejercicio (= 3.200 x 0,35 = 1.120.-), mientras que el impuesto a pagar surgiría como dato aparte, es decir sobre la base de la liquidación propia del impuesto o bien por diferencia entre las respectivas MI al inicio y al cierre del ejercicio, y el impuesto devengado simplemente por diferencia.

Séptimo caso

Al cierre de su ejercicio nº 4, en el que no contabilizaba aún el impuesto a las ganancias por el método del impuesto diferido, la situación patrimonial de una empresa era la siguiente:

gastos por funciones en el estado de resultados ni obtener los subtotales propios de una presentación completa). Así, en el caso del estado de resultados puede presentarlo simplemente como se indica a continuación:

- ✓ Ventas (punto 1.)
- ✓ Costo de ventas (a costo histórico de los bienes de cambio vendidos: existencia inicial según estado de situación patrimonial a FC del ejercicio nº 4, más las compras informadas en el punto 2, menos la existencia final informada en el punto 8.)
- ✓ Gastos en general (punto 4.)
- ✓ Amortización de bienes de uso (punto 5.)
- ✓ Amortización de los gastos de organización (punto 6.)
- ✓ Multa (punto 7.)
- ✓ Ganancia por tenencia de bienes de cambio (punto 8.)
- ✓ Ganancia antes del impuesto a las ganancias
- ✓ Impuesto a las ganancias
- ✓ Ganancia del ejercicio

Por razones de mejor ordenamiento, es conveniente que confeccione ambos estados contables al cierre del ejercicio actual, antes de incluir la contabilización del saldo inicial de impuesto diferido y del impuesto a las ganancias del ejercicio y en el caso de la base balance, preparar dicho estado de situación patrimonial según mediciones contable e impositivo antes y después de eliminar las diferencias permanentes existentes a fecha de cierre del ejercicio.

La tasa del impuesto es del 35 %.

Solución séptimo caso incluyendo en la base balance el AREA en las mediciones del patrimonio neto al inicio y al cierre del ejercicio

Base balance

Situación patrimonial al cierre del ejercicio antes de contabilizar el impuesto a las ganancias y de anular diferencias permanentes:

<u>Activo</u>	<u>MC</u>	<u>MI</u>	<u>Pasivo</u>	<u>MC</u>	<u>MI</u>
Caja y bancos	402.000	402.000	Deudas comerciales	181.000	181.000
Bienes de cambio	973.100	905.200	Multas a pagar	33.000	
Bienes de uso:			<u>Total del pasivo</u>	<u>214.000</u>	<u>181.000</u>
✓ Valor de origen	642.000	642.000	<u>Patrimonio neto</u>	<u>1.289.500</u>	<u>1.511.400</u>
✓ Depreciaciones acum..	<u>-513.600</u>	<u>-256.800</u>			
<u>Total del activo</u>	<u>1.503.500</u>	<u>1.692.400</u>			

El resultado del ejercicio, obtenido por diferencia patrimonial es el siguiente:

	<u>MC</u>	<u>MI</u>
Patrimonio neto a FCA antes de AREA	898.000	1.027.400
Más: AREA que aumenta el activo al inicio del ejercicio	<u>45.290</u>	<u>45.290</u>
Patrimonio neto a FCA corregido por el AREA	943.290	1.072.690
Dividendos pagados en efectivo	<u>-35.000</u>	<u>-35.000</u>
Patrimonio neto a FCE del ejercicio antes del resultado	908.290	1.037.690
Patrimonio neto a FCE con AREA incluido en ambas mediciones, es decir sumando a ambos el importe de \$ 45.290.-	<u>1.334.790</u>	<u>1.556.690</u>
<u>Resultado del ejercicio antes del impuesto</u>	<u>426.500</u>	<u>519.000</u>

Los gastos de organización ya han quedado totalmente amortizados.

Situación patrimonial al cierre del ejercicio antes de contabilizar el impuesto a las ganancias pero ya anuladas las diferencias permanentes

Activo	MC	MI	Pasivo	MC	MI
Caja y bancos	402.000	402.000	Deudas comerciales	181.000	181.000
Bienes de cambio	973.100	905.200	Multas a pagar	33.000	33.000
Bienes de uso:			Total del pasivo	214.000	214.000
✓ Valor de origen	642.000	642.000	Patrimonio neto	1.289.500	1.478.400
✓ Amortizaciones acum.	-513.600	-256.800			
Total del activo	1.503.500	1.692.400			

El saldo inicial de impuesto diferido es el siguiente:

MC del patrimonio neto inicial	898.000.-
MI del patrimonio neto inicial	<u>1.027.400.-</u>
Diferencias temporarias netas al inicio del ejercicio	129.400.-
Tasa	x 35 %
Saldo inicial de impuesto diferido (activo)	<u>45.290.-</u>

Aplicación de la secuencia prevista por la base balance:

Patrimonio neto según MC a FCE (1.289.500 + 45.290)	1.334.790.-
Patrimonio neto según MI a FCE (anuladas las diferencias permanentes: 1.511.400 + 45.290 - 33.000)	<u>1.523.690.-</u>
Diferencias temporarias acumuladas activas a FCE	188.900.-
Diferencias temporarias acumuladas a FCA (943.290 - 1.072.690)	<u>129.400.-</u>
Diferencias temporarias del ejercicio (aumento de diferencias activas)	59.500.-
Tasa	x 35 %
Impuesto diferido del ejercicio	<u>20.825.-</u>

El cotejo entre ambos patrimonios netos a FCE incluye el efecto del AREA en ambas mediciones)

Base resultados

Conceptos	Resultado contable	Resultado impositivo	Diferencias temporarias	Diferencias permanentes
Ventas	1.680.000.-	1.680.000.-		
Costo de ventas	-970.000.-	-924.800.-	+45.200.-	
Gastos en general	-172.000.-	-172.000.-		
Depreciación de bienes de uso	-128.400.-	-64.200.-	+64.200.-	
Amort. gastos de organización	-18.000.-		+18.000.-	
Multa	-33.000.-			+33.000.-
GTBC	<u>67.900.-</u>		<u>-67.900.-</u>	
= Ganancia antes del impuesto	426.500.-	519.000.-	+59.500.-	+33.000.-
x Tasa	x 35 %	x 35 %	x 35 %	x 35 %
= Efecto impositivo	<u>149.275.-</u>	<u>181.650.-</u>	<u>+20.825.-</u>	<u>+11.150.-</u>

El impuesto devengado es:

$$149.275 + 11.150 = 160.825.-$$

Contabilización:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>Impuesto diferido</u> a <u>AREA</u> Para contabilizar el saldo inicial de impuesto diferido	45.290.-	45.290.-
<u>Impuesto a las ganancias</u> <u>Impuesto diferido</u> a <u>AFIP – Impuesto a las ganancias a pagar</u> (519.000 x 0,35) Por el impuesto a las ganancias del ejercicio.	160.825.- 20.825.-	181.650.-

Situación patrimonial al cierre del ejercicio luego de contabilizar el impuesto a las ganancias

Activo	MC	MI	Pasivo	MC	MI
Caja y bancos	402.000	402.000	Deudas comerciales	181.000	181.000
Bienes de cambio	973.100	905.200	Multas a pagar	33.000	33.000
Bienes de uso:			Imp. a las gan. a pagar	<u>181.650</u>	<u>181.650</u>
✓ Valor de origen	642.000	642.000	<u>Total del pasivo</u>	<u>395.650</u>	<u>395.650</u>
✓ Depreciaciones acumuladas	-513.600	-256.800	<u>Patrimonio neto</u>	<u>1.173.965</u>	<u>1.362.865</u>
Impuesto diferido (45.290 + 20.825)	66.115	66.115			
<u>Total del activo</u>	<u>1.569.615</u>	<u>1.758.515</u>			

Octavo caso

Aplicación de ambas bases

Al cierre del ejercicio anual producido el 30 de noviembre de 2008, una empresa que aún no utilizaba el método del impuesto diferido presentaba las siguientes mediciones contables e impositivas de sus activos y pasivos:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Bienes de uso	75.000.-	88.000.-
Bienes de cambio	67.000.-	59.000.-
Bienes intangibles	4.000.-	.-
Resto de activos	<u>25.000.-</u>	<u>25.000.-</u>
<u>Total del activo</u>	171.000.-	172.000.-
<u>Pasivo</u>		
Impuesto a las ganancias a pagar	7.000.-	7.000.-
Resto de deudas	<u>65.000.-</u>	<u>65.000.-</u>
<u>Total del pasivo</u>	<u>72.000.-</u>	<u>72.000.-</u>
<u>Patrimonio neto</u>	<u>99.000.-</u>	<u>100.000.-</u>

En el ejercicio siguiente, finalizado el 30 de noviembre de 2009, decide comenzar a emplear el método del impuesto diferido para contabilizar el impuesto a las ganancias. Las mediciones antes de contabilizar el impuesto a las ganancias del ejercicio son las siguientes:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Bienes de uso	72.000.-	84.200.-
Bienes de cambio	89.000.-	80.800.-
Bienes intangibles	2.000.-	-.-
Resto de activos	68.000.-	68.000.-
Total del activo	231.000.-	233.000.-
Pasivo		
Deudas de diverso origen	94.000.-	94.000.-
Patrimonio neto	137.000.-	139.000.-

Las causas de las diferencias en ambos ejercicios son las siguientes:

- 1) Bienes de cambio: La medición contable se basa en el costo de reposición y la impositiva en el costo original.
- 2) Bienes de uso: la diferencia de origina en la no deducibilidad impositiva de la depreciación de rodados.
- 3) Activos intangibles: la medición contable incluye gastos de organización, que impositivamente fueron deducido íntegramente en el primer ejercicio.
- 4) En este ejercicio segundo ejercicio se produjo un retiro de utilidades en efectivo por \$ 22.000.-

El impuesto determinado a pagar por este ejercicio que le ha sido informado por el Departamento Impositivo de la empresa alcanza a \$ 25.900.- Esta cifra surge de un cálculo que podrá ver en la solución a este planteo, dado que no forma parte de lo que se le solicita. Tómelo como dato, pero se reitera que no es arbitrario. La tasa del impuesto es del 35 %.

Se solicita:

- a) Determinar la situación patrimonial al inicio del ejercicio una vea anuladas las diferencias permanentes.
- b) Determinar el impuesto diferido a esa fecha una vez desarrollado el punto anterior.
- c) Rearmar la situación patrimonial a esa fecha luego de considerar la incidencia del impuesto diferido determinado en el punto anterior.
- d) Determinar la situación patrimonial al cierre del ejercicio antes del ejercicio antes de contabilizar el impuesto a a las ganancias, pero una vez anuladas las diferencias permanentes a esta fecha e incorporado el saldo inicial de impuesto diferido solicitado en el punto b)
- e) Determinar las diferencias temporarias del ejercicio y el consiguiente impuesto diferido del mismo.
- f) Empleando la base resultados, determinar la ganancia contable ajustada por las diferencias permanentes.
- g) Siguiendo con la misma base, determinar por diferencia entre el impuesto devengado que surja del cálculo correspondiente y el impuesto determinado que se dio como dato en el planteo, el impuesto diferido del ejercicio, el que debe coincidir con el que se solicita en el punto e) por la base balance.

Solución

Situación patrimonial a fecha de inicio del ejercicio anulando la diferencia permanente

A esa fecha de cierre existe una diferencia permanente pendiente de anular, que es la existente en bienes de uso. Estrictamente, también hay otra que es el pasivo por impuesto a las ganancias a pagar, dado que esta deuda proviene de un gasto no deducible, el propio impuesto a las ganancias, pero la misma ya está neutralizada en las mediciones contable e impositiva presentadas. Por lo tanto, neutralizando aquella diferencia permanente, las mediciones al inicio de este ejercicio son las siguientes:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Bienes de uso	75.000.-	75.000.-
Bienes de cambio	67.000.-	59.000.-
Bienes intangibles	4.000.-	.-
Resto de activos	<u>25.000.-</u>	<u>25.000.-</u>
Total del activo	171.000.-	159.000.-
Pasivo		
Impuesto a las ganancias a pagar	7.000.-	7.000.-
Resto de deudas	<u>65.000.-</u>	<u>65.000.-</u>
Total del pasivo	<u>72.000.-</u>	<u>72.000.-</u>
Patrimonio neto	<u>99.000.-</u>	<u>87.000.-</u>

a) **Impuesto diferido existente al inicio del ejercicio:**

Patrimonio neto contable	99.000
Patrimonio neto impositivo	<u>87.000</u>
Diferencias temporarias pasivas netas acumuladas al inicio del ejercicio (MC > MI)	-12.000
Tasa	<u>35 %</u>
Saldo inicial de impuesto diferido (pasivo, se contabiliza con débito AREA)	<u>-4.200</u>
(recordar que el signo menos significa que la MI es menor que la MC)	

b) **Situación patrimonial al inicio corregida por el AREA**

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Bienes de uso	75.000.-	75.000.-
Bienes de cambio	67.000.-	59.000.-
Bienes intangibles	4.000.-	.-
Resto de activos	<u>25.000.-</u>	<u>25.000.-</u>
Total del activo	171.000.-	159.000.-
Pasivo		
Impuesto a las ganancias a pagar	7.000.-	7.000.-
Resto de deudas	65.000.-	65.000.-
Impuesto diferido	<u>4.200.-</u>	<u>4.200.-</u>
Total del pasivo	<u>76.200.-</u>	<u>76.200.-</u>
Patrimonio neto	<u>94.800.-</u>	<u>82.800.-</u>

c) **Situación patrimonial a fecha de cierre del ejercicio antes de contabilizar el impuesto a las ganancias**

Las MC y MI a fecha de cierre del ejercicio, una vez incorporado el pasivo por impuesto diferido surgido a fecha de cierre anterior y anuladas las diferencias permanentes, son las siguientes:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Bienes de uso	72.000.-	72.000.-
Bienes de cambio	89.000.-	80.800.-
Bienes intangibles	2.000.-	.-
Resto de activos	<u>68.000.-</u>	<u>68.000.-</u>
Total del activo	231.000.-	220.800.-
Pasivo		
Deudas de diverso origen	94.000.-	94.000.-
Impuesto diferido	<u>4.200.-</u>	<u>4.200.-</u>
Total del pasivo	98.200.-	98.200.-
Patrimonio neto	132.800.-	122.600.-

d) **Impuesto diferido del ejercicio aplicando la base balance**

Patrimonios neto contable a FCE	132.800.-
Patrimonio neto impositivo a FCE	<u>122.600.-</u>
Diferencia acumulada al cierre del ejercicio	-10.200.-
Diferencia acumulada al inicio del ejercicio	<u>-12.000.-</u>
Diferencias temporarias del ejercicio (movimiento neto deudor)	+1.800.-
Tasa	x 35 %
Impuesto diferido del ejercicio	+ 630.-

Base resultados

f) **Determinación de la ganancia contable ajustada por diferencias permanentes y cálculo del impuesto diferido del ejercicio por diferencia entre los impuestos devengado y determinado**

Aclaración: La ganancia impositiva se calcula en segunda columna. En el planteo era un dato que ahora con este cálculo se encuentra justificado:

Conceptos	Resultado contable	Resultado impositivo
Patrimonios netos al inicio del ejercicio, corregidos por el AREA y la anulación de diferencias permanentes	94.800	82.800
Dividendos pagados en efectivo	<u>-22.000</u>	<u>-22.000</u>
Patrimonio neto al cierre del ejercicio antes del resultado	72.800	60.800
Patrimonio neto al cierre del ejercicio	<u>132.800</u>	<u>134.800</u>
Ganancia del ejercicio	60.000	74.000
Ajuste diferencias permanentes	<u>+12.200</u>	
Ganancia del ejercicio ajustada por diferencias permanentes	72.200	
Tasa	35 %	35 %
Impuesto devengado (1ª columna) e impuesto determinado (2ª columna)	<u>25.270</u>	<u>25.900</u>
Impuesto diferido del ejercicio (por diferencia entre impuesto devengado e impuesto determinado – Movimiento neto deudor)	630	

Noveno caso

Otra aplicación de ambas bases

Las mediciones contable e impositiva de una empresa (estas últimas ya anuladas las diferencias permanentes) al cierre de su ejercicio anterior, son las siguientes:

Activo	MC	MI	Pasivo	MC	MI
Bienes de cambio	80.000	75.000	Deudas	64.000	64.000
Impuesto diferido	5.600	5.600	Previsiones	<u>21.000</u>	-.-
Restantes activos	<u>79.400</u>	<u>79.400</u>	Total del pasivo	85.000	64.000
Total del activo	165.000	160.000	Patrimonio neto	80.000	96.000

Aclaraciones:

1. La tasa del impuesto es del 35 %, por lo que el saldo deudor de impuesto diferido surge de la diferencia entre la MI del patrimonio neto mayor a la MC en \$ 16.000.- ($16.000 \times 0,35 = 5.600$)
2. La diferencia en bienes de cambio se genera por la medición de su existencia final a costo de reposición en la MC y a costo histórico en la MI.
3. A su vez, la previsión incluida en la MC del pasivo no es aceptada impositivamente hasta que la misma se transforme en una obligación cierta para la empresa.

Al cierre del ejercicio actual, las mediciones son las siguientes, antes de anular las diferencias permanentes y de contabilizar el impuesto a las ganancias:

Activo	MC	MI	Pasivo	MC	MI
Bienes de cambio	83.400	75.400	Deudas	<u>91.000</u>	<u>91.000</u>
Intereses presuntos		9.200	Total del pasivo	91.000	91.000
Impuesto diferido	5.600	5.600	Patrimonio neto	107.000	108.200
Restantes activos	<u>109.000</u>	<u>109.000</u>			
Total del activo	198.000	199.200			

Aclaraciones:

1. Nuevamente la diferencia en bienes de cambio se genera por la medición de su existencia final a costo de reposición en la MC y a costo histórico en la MI.
2. A su vez, la previsión se transformó durante el ejercicio en una obligación cierta para la empresa, habiendo sido cancelada por lo tanto la previsión en el transcurso del mismo
3. Los intereses presuntos se originan en un préstamo concedido por la empresa sin ningún costo financiero para el deudor. Impositivamente no es aceptada esa condición.
4. En el ejercicio no ha habido aportes ni retiros por parte de los propietarios.
5. La tasa del impuesto sigue siendo del 35 %.

Se solicita:

- a) Determinar el impuesto diferido del ejercicio aplicando la base balance.
- b) Aplicar al caso también la base resultados, partiendo de los resultados contable e impositivo del ejercicio que surgen por diferencia patrimonial, verificando las coincidencias de cifras entre ambas bases.
- c) Indicar cual es el saldo final de impuesto diferido y justifica el mismo teniendo en cuenta las MC y MI del patrimonio neto a FCE.

Solución

Impuesto diferido del ejercicio aplicando la base balance

Las MC y MI a fecha de cierre del ejercicio luego de anular las diferencias permanentes son las siguientes:

Activo	MC	MI	Pasivo	MC	MI
Bienes de cambio	83.400	75.400	Deudas	<u>91.000</u>	<u>91.000</u>
Impuesto diferido	5.600	5.600	Total del pasivo	<u>91.000</u>	<u>91.000</u>
Restantes activos	<u>109.000</u>	<u>109.000</u>	Patrimonio neto	<u>107.000</u>	<u>99.000</u>
Total del activo	<u>198.000</u>	<u>190.000</u>			

En consecuencia la base balance determina el siguiente impuesto diferido:

Conceptos	Importes
MC a FCE	107.000
MI a FCE (anuladas las diferencias permanentes)	<u>99.000</u>
Diferencias temporarias acumuladas a FCE	-8.000
Diferencias temporarias acumuladas a FCA	<u>+16.000</u>
Diferencias temporarias del ejercicio	-24.000
Tasa:	x 35 %
Impuesto diferido del ejercicio (movimiento acreedor)	-8.400
Impuesto determinado a pagar (ver cálculo en la base resultados)	<u>-4.270</u>
Impuesto devengado	<u>12.670</u>

Base resultados

Conceptos	RC	RI
Patrimonio neto a FCE	107.000	108.200
Patrimonio neto a FCA	<u>80.000</u>	<u>96.000</u>
Ganancia del ejercicio	27.000	12.200
Diferencias permanentes	<u>+9.200</u>	
Ganancia del ejercicio ajustada por las diferencias permanentes	36.200	
Tasa:	<u>x 35 %</u>	<u>x 35 %</u>
Impuesto devengado (1ª columna) e impuesto a pagar (2ª columna)	<u>12.670</u>	<u>4.270</u>
Impuesto diferido del ejercicio (por diferencia entre los dos anteriores): \$ 8.400.- (acreedor)		

El saldo final de impuesto diferido es de \$ 2.800.- (pasivo) que corresponde a la siguiente verificación:

$$- 8.000 \times 0,35 = - 2.800.-$$

Décimo caso

Aplicación del método por parte de una empresa que utilizaba el criterio del impuesto determinado

La situación patrimonial de la empresa al cierre del ejercicio anterior, según mediciones contables e impositivas, es la siguiente:

Rubros	MC	MI
Créditos por ventas	21.000.-	28.000.-
Bienes de uso	30.000.-	35.000.-
Restantes activos	<u>27.000.-</u>	<u>27.000.-</u>
Total del activo	<u>78.000.-</u>	<u>90.000.-</u>
Obligaciones ciertas	26.000.-	26.000.-
Previsiones	<u>5.000.-</u>	-.-
Total del pasivo	<u>31.000.-</u>	<u>26.000.-</u>
Total del patrimonio neto	<u>47.000.-</u>	<u>64.000.-</u>

Las diferencias en los distintos rubros responden a las siguientes causas:

1. Créditos por ventas: Se ha contabilizado una incobrabilidad cuya deducción impositiva se encuentra sujeta a ciertas evidencias que aún no se han producido.
2. Bienes de uso: La diferencia proviene de la depreciación contable de algunos bienes en un tiempo menor que el admitido impositivamente.
3. Previsiones: Se ha contabilizado una previsión para cubrir un eventual fallo desfavorable en un juicio laboral.

Con esta información, el primer paso consiste en determinar retroactivamente el impuesto diferido que se encontraba acumulado al inicio del primer ejercicio en el que comienza a aplicar el método de impuestos diferidos.

Al cierre de ese ejercicio, antes de contabilizar el impuesto a las ganancias del ejercicio, las mediciones son las siguientes:

Rubros	MC	MI
Créditos por ventas	27.600.-	31.300.-
Bienes de cambio	54.000.-	50.500.-
Bienes de uso	<u>39.400.-</u>	<u>46.700.-</u>
Total del activo	<u>121.000.-</u>	<u>128.500.-</u>
Obligaciones ciertas	54.000.-	54.000.-
Previsiones	<u>4.000.-</u>	—
Total del pasivo	<u>58.000.-</u>	<u>54.000.-</u>
Total del patrimonio neto	<u>63.000.-</u>	<u>74.500.-</u>

Las diferencias en los distintos rubros responden a las siguientes causas:

1. Créditos por ventas: Se admite la deducción fiscal de créditos por \$ 3.300.-, no deducibles del resultado impositivo en el ejercicio anterior.
2. Bienes de cambio: La existencia final se encuentra valuada a costo de reposición en el balance contable, siendo su valuación impositiva a costo histórico. En el resultado contable, la diferencia incide como una ganancia por tenencia.
3. Bienes de uso: Nuevamente la diferencia proviene de la depreciación contable de algunos bienes en un tiempo menor que el admitido impositivamente
4. Previsiones: La disminución de su medición contable es producto de una corrección efectuada para ajustar su estimación con motivo de nuevas evidencias que permitieron dicho ajuste.

En este ejercicio, la sociedad pagó dividendos en efectivo por \$ 8.500.- En ambos ejercicios, la tasa del impuesto es del 30 % (dato supuesto)

Solución

Ajuste retroactivo a fecha de inicio del ejercicio

Patrimonio neto contable	47.000.-
Patrimonio neto impositivo	<u>64.000.-</u>
Diferencias temporarias activas netas acumuladas al inicio del ejercicio (se recuerda que todas las diferencias son consideradas temporarias)	17.000.-
Tasa	x 30 %
Saldo inicial deudor impuesto diferido (se contabiliza con crédito a AREA)	<u>5.100.-</u>

A fecha de cierre del ejercicio

El cálculo es el siguiente:

	\$
Patrimonios netos al cierre del ejercicio, corregidos por el AREA:	
Contable: 63.000 + 5.100	68.100.-
Impositivo: 74.500 + 5.100	79.600.-
Diferencia acumulada al cierre del ejercicio	+11.500.-
Diferencia acumulada al inicio del ejercicio (determinada mediante el AREA)	<u>+17.000.-</u>
Diferencias temporarias del ejercicio (movimiento acreedor neto)	<u>-5.500.-</u>
(los signos se consideran según su efecto en las mediciones impositivas)	

Los resultados contable e impositivo del ejercicio surgen de los siguientes cálculos:

Conceptos	Resultado contable	Resultado impositivo
Patrimonios netos al inicio del ejercicio, corregidos por el AREA:	52.100.-	69.100.-
1. Contable: 47.000 + 5.100 = 52.100		
2. Impositivo: 64.000 + 5.100 = 69.100		
Dividendos pagados en efectivo	<u>-8.500.-</u>	<u>-8.500.-</u>
Patrimonio neto al cierre del ejercicio antes del resultado	43.600.-	60.600.-
Patrimonio neto al cierre del ejercicio	<u>68.100.-</u>	<u>79.600.-</u>
Ganancia del ejercicio	<u>24.500.-</u>	<u>19.000.-</u>

Las diferencias temporarias del ejercicio calculadas sobre la base resultado, son las siguientes:

Ganancia contable	24.500.-
Ganancia impositiva	<u>19.000.-</u>
Diferencias temporarias acreedoras netas	<u>-5.500.-</u>

La composición de estas diferencias temporarias netas es la siguiente:

Origen	Rubros de las que provienen	Importes
1. Nuevas diferencias temporarias activas:	Bienes de uso	+2.300.-
2. Reversión de diferencias temporarias activas	Créditos por ventas Previsión para litigios	-3.300.- -1.000.-
3. Nuevas diferencias temporarias pasivas	Bienes de cambio	-3.500.-
Efecto neto en el RI° del ejercicio		<u>-5.500.-</u>

El asiento es el siguiente:

Cuentas	Débitos	Créditos
<i>Impuesto a las ganancias (24.500 x 0,30)</i>	7.350.-	
<i>a Impuesto a las ganancias a pagar (19.000 x 0,30)</i>		5.700.-
<i>a Impuesto diferido (5.500 x 0,30)</i>		1.650.-

Finalmente, las mediciones contable e impositiva a fecha de cierre del segundo ejercicio, son las siguientes:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Créditos por ventas	27.600.-	31.300.-
Bienes de cambio	54.000.-	50.500.-
Impuesto diferido (5.100 – 1.650)	3.450.-	3.450.-
Bienes de uso	<u>39.400.-</u>	<u>46.700.-</u>
Total del activo	<u>124.450.-</u>	<u>131.950.-</u>
Obligaciones ciertas	54.000.-	54.000.-
Impuesto a las ganancias a pagar	5.700.-	5.700.-
Previsiones	4.000.-	
Total del pasivo	<u>63.700.-</u>	<u>59.700.-</u>
Total del patrimonio neto	<u>60.750.-</u>	<u>72.250.-</u>
✓ Contable:: 68.100 – 7.350		
✓ Impositivo: 79.600 – 7.350		

Décimo primer caso

Al cierre del ejercicio nº 14, una empresa muestra las siguientes situaciones patrimoniales, según mediciones basadas en normas contables e impositivas:

Activo	Mediciones contables	Mediciones impositivas	Pasivo	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Caja	30.700.-	30.700.-	<u>Pasivo</u>		
Deudores por ventas	95.300.-	95.300.-	Proveedores	98.000.-	98.000.-
Mercaderías	180.000.-	175.000.-	Imp. a las ganancias a pagar	<u>20.000.-</u>	<u>20.000.-</u>
Instalaciones	<u>142.500.-</u>	<u>135.000.-</u>	Total del pasivo	<u>118.000.-</u>	<u>118.000.-</u>
Total del activo	<u>448.500.-</u>	<u>436.000.-</u>	Patrimonio neto	<u>330.500.-</u>	<u>318.000.-</u>
			Total	<u>448.500.-</u>	<u>436.000.-</u>

Las diferencias obedecen a las causas que se indican a continuación:

1. Las mercaderías se encuentran valuadas al costo de reposición en la medición contable y a costo original en la impositiva.
2. Las instalaciones son amortizadas al 5 % en la medición contable y al 10 % en la impositiva sobre un costo original de \$ 150.000.-

Al cierre del ejercicio siguiente, las situaciones patrimoniales son las siguientes, antes de contabilizar el correspondiente impuesto a las ganancias:

Activo	Mediciones contables	Mediciones impositivas	Pasivo	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Caja	60.000.-	60.000.-	Pasivo		
Alquileres a cobrar		9.000.-	Proveedores	<u>121.000.-</u>	<u>121.000.-</u>
Deudores por ventas	133.000.-	139.000.-	Total del pasivo	<u>121.000.-</u>	<u>121.000.-</u>
Mercaderías	196.000.-	185.000.-	Patrimonio neto	<u>403.000.-</u>	<u>392.000.-</u>
Instalaciones	<u>135.000.-</u>	<u>120.000.-</u>	Total	<u>524.000.-</u>	<u>513.000.-</u>
Total del activo	<u>524.000.-</u>	<u>513.000.-</u>			

Las diferencias obedecen a las causas que se indican a continuación:

1. El saldo impositivo de alquileres a cobrar corresponde aun alquiler presunto desde el punto de vista impositivo. Contablemente no se contabiliza dado que se trata de una propiedad dada en préstamo gratuitamente a un gerente de la empresa.
2. Nuevamente las mercaderías se encuentran valuadas al costo de reposición en la medición contable y a costo original en la impositiva.
3. Las instalaciones han seguido el régimen de depreciación indicada al cierre del ejercicio anterior, acumulándose entonces una segunda amortización sobre la base mencionada.

Durante este ejercicio se pagaron dividendos en efectivo por \$ 35.000.-

En este nuevo ejercicio la empresa decide comenzar a aplicar el método de impuesto diferido para la contabilización del impuesto a las ganancias, cuya tasa es del 35 %.

Se solicita determinar y contabilizar el impuesto a las ganancias, considerando que se trata del primer ejercicio de aplicación del aludido método. La determinación debe efectuarse siguiendo este procedimiento:

- 1) Determinando y contabilizando el saldo inicial de impuesto diferido.
- 2) Ya en relación al impuesto del ejercicio, el que debe ser contabilizado, se procederá:
 - a) En primer lugar a aplicar la base resultados, a fin de determinar los resultados contable e impositivo del ejercicio y partir de ellos el impuesto devengado y el impuesto a pagar. En esta base puede calcular el impuesto diferido simplemente por diferencia, luego de obtenidos esos dos impuestos.
 - b) Luego, a aplicar la base balance a fin de constatar el impuesto diferido del ejercicio que surgió en la base anterior.

Solución

Para implantar el saldo inicial de impuesto diferido se efectúa el siguiente cálculo:

$$(330.500 - 318.000) \times 0,35 = 4.375.-$$

Saldo que es acreedor –pasivo- dado que la medición impositiva es menor que la contable. En el asiento, conforme a las NCP corresponde contabilizarlo contra un débito a AREA, siendo el origen de éste un cambio en la aplicación de una norma contable de medición.

En el ejercicio siguiente se procede así:

Base resultados

Conceptos	RC	RI
Patrimonio neto al inicio del ejercicio antes del AREA	330.500	318.000
Efecto del AREA	<u>-4.375</u>	<u>-4.375</u>
Patrimonio neto al inicio corregido por el AREA	326.125	313.625
Pago de dividendos	<u>-35.000</u>	<u>-35.000</u>
Patrimonio neto a FCE antes del resultado	291.125	278.625
Patrimonio neto a FCE con la incidencia del AREA inicial:		
✓ En el RC: 403.000 – 4.375	<u>398.625</u>	
✓ En el RI: 392.000 – 4.375		<u>387.625</u>
Ganancia del ejercicio	107.500	109.000
Más: Diferencia permanente por alquileres presuntos	<u>9.000</u>	
Ganancia contable ajustada por la diferencia permanente	116.500	
Tasa	<u>x 35 %</u>	<u>x 35 %</u>
Impuesto del ejercicio	<u>40.775</u>	<u>38.150</u>
Impuesto diferido del ejercicio por diferencia (Acreedor, dado que el impuesto devengado es mayor al impuesto determinado: 40.775 – 38.150 = 2.625.-		

Base balance

Conceptos	Importes
Medición contable del patrimonio neto a FCE: 403.000 – 4.375 (1)	398.625
Medición impositiva del patrimonio neto a FCE anulada la diferencia permanente: (392.000 – 4.375) – 9.000 = 387.625 – 9.000 (2)	<u>378.625</u>
Diferencias temporarias acumuladas a FCE (MI < MC, saldo acreedor)	20.000
Diferencia temporarias acumuladas a FCE anterior (MI < MC, saldo acreedor)	<u>-12.500</u>
Diferencia del ejercicio (disminución de diferencias temporarias activas)	-7.500
Tasa	<u>x 35 %</u>
Impuesto diferido del ejercicio (Aumento de saldo acreedor)	<u>-2.625</u>
Es decir el mismo impuesto diferido del ejercicio que surgió en la base resultados.	

(1) y (2): Tanto en la MC como en la MI a FCE se considera la incidencia del AREA que disminuye a cada una de esas mediciones en \$ 4.375.-

Los asientos son los siguientes:

Cuentas	Débitos	Créditos
<u>AREA</u>	4.375	
<u>a Impuesto diferido</u>		4.375
<u>Impuesto a las ganancias</u>	40.775	
<u>a Impuesto diferido</u>		2.625
<u>a AFIP – Impuesto a las ganancias a pagar</u>		38.150

La cuenta “Impuesto diferido” queda con un saldo acreedor final de. 4.375 + 2.625 = 7.000.- que corresponde al 35 % del saldo final neto acreedor de diferencias temporarias:

$$20.000 \times 0,35 = 7.000.-$$

Décimo segundo caso

Una empresa ha finalizado un ejercicio con una ganancia contable de \$ 200.000.- Por otra parte en este mismo ejercicio:

1. Ha determinado además diferencias permanentes que aumentan dicha ganancia en \$ 15.000.-
2. Ha disminuido el importe del impuesto a pagar como consecuencia de haber utilizado un quebranto impositivo por \$ 60.000.- cuyo crédito no había contabilizado con anterioridad a esta utilización.
3. Decidió dar de baja diferencias temporarias activas por la suma de \$ 33.000.- porque considera que las mismas superan la ganancia impositiva que proyecta para sus próximos ejercicios.

Se solicita, considerando que la tasa del impuesto a las ganancias es del 35 %, determinar el cargo por impuesto a las ganancias que incluirá como cargo devengado en el estado de resultados del ejercicio en consideración, realizando a tal fin la correspondiente nota de conciliación.

Solución

La nota de conciliación solicitada puede tener la siguiente presentación:

Conceptos	Importes	Efecto impositivo
Ganancia contable	200.000	70.000
Diferencias permanentes	<u>+15.000</u>	<u>+5.250</u>
Subtotal – Ganancia contable ajustada por diferencias permanentes	215.000	75.250
Utilización de crédito por quebranto impositivo no contabilizado	-60.000	-21.000
Desvalorización de diferencias temporarias activas	<u>+33.000</u>	<u>+11.550</u>
Totales (La segunda columna indica el importe cargado a resultados en concepto de impuesto a las ganancias en este ejercicio)	<u>188.000</u>	<u>65.800</u>

Décimo tercer caso

Una empresa posee una máquina cuya medición al momento de su reemplazo por otra nueva es la siguiente:

Conceptos	MC	MI
Costo original	40.000.-	40.000.-
Depreciaciones acumuladas	<u>10.000.-</u>	<u>-20.000.-</u>
Medición neta	<u>30.000.-</u>	<u>20.000.-</u>

La máquina adquirida en reemplazo de ésta tiene un costo de adquisición de \$ 80.000.- y el proveedor de la misma aceptó como parte de pago por la suma de \$ 35.000.- a la máquina reemplazada. La ganancia resultante fue diferida impositivamente, abonándose el impuesto a las ganancias resultante de la misma a través de las depreciaciones de la nueva máquina. La vida útil de ésta es, tanto a los fines contables como a los impositivos, de 5 ejercicios, amortizándose en forma lineal a razón del 20 % en cada ejercicio. En el ejercicio de la compra la cuota de depreciación es completa, es decir del 20 % al igual que en los restantes.

Se solicita:

- a) Determinada la ganancia que se difiere impositivamente, confeccionar la tabla de depreciaciones contables e impositivas del bien adquirido, incluyendo en ella una columna que calcule la respectiva diferencia, indicando en su encabezamiento el concepto de la misma y colocándole el signo que identifique su efecto en el resultado impositivo.

- b) Aplicando la base balance, determinar sus mediciones contables e impositivas al cierre de cada ejercicio de vida asignada al bien, incluyendo también una columna que calcule la diferencia al cierre del respectivo ejercicio, indicando en su encabezamiento el concepto de la misma y colocándole el signo que corresponda en relación a la medición impositiva.

Solución

La ganancia diferida impositivamente es de \$ 15.000 (= 35.000 – 20.000). En consecuencia la tabla de depreciaciones contables e impositivas es la siguiente:

Ejercicio N°	Depreciación contable	Depreciación impositiva	Reversión de diferencia temporaria pasiva (+RI)
1	16.000	13.000	+ 3.000
2	16.000	13.000	+ 3.000
3	16.000	13.000	+ 3.000
4	16.000	13.000	+ 3.000
5	<u>16.000</u>	<u>13.000</u>	<u>+ 3.000</u>
Total reversión	<u>80.000</u>	<u>65.000</u>	<u>+15.000</u>

Con lo cual, al cabo del quinto ejercicio queda reintegrado al resultado impositivo la ganancia originalmente diferida.

Base balance

Ejercicio N°	Medición contable	Medición impositiva	Diferencia temporaria pasiva (-MI)
1	64.000	52.000	-12.000
2	48.000	39.000	- 9.000
3	32.000	26.000	- 6.000
4	16.000	13.000	- 3.000
5	-.-	-.-	-.-

Décimo cuarto caso

Venta a plazo extenso y aplicación del concepto impositivo de “devengado – exigible”

Una empresa realiza una venta cuatro meses antes del cierre de su ejercicio anual, de acuerdo a las siguientes condiciones:

- 1) Precio de venta: \$ 18.000.-
- 2) Costo: \$ 11.700.- (65 %)
- 3) Forma de cobranza: 18 cuotas mensuales de \$ 1.000.- cada una.
- 4) Impositivamente se difiere la ganancia correspondiente a partir de la undécima cuota.
- 5) A fecha de cierre del ejercicio se han cobrado las cuatro primeras cuotas.

Solución

1. Ordenamiento de los vencimientos

1. Los vencimientos se producen::	a) En el ejercicio de la venta 4 cuotas. b) En el siguiente: 12 cuotas. c) En el subsiguiente: 2 cuotas.
2. Las imputaciones al RI son:	a) Al ejercicio de la venta: 10 cuotas. b) Al ejercicio siguiente: 6 cuotas c) Al ejercicio subsiguiente: 2 cuotas.

2. Imputaciones al RI

Al ejercicio de la venta	Al ejercicio siguiente		Al ejercicio subsiguiente
10 cuotas	Del total de sus 12 meses la imputación es:		2 cuotas
	Las primeras 6 cuotas ya fueron imputadas dentro de las 10 gravadas en el ejercicio anterior, junto con las 4 que vencieron en ese ejercicio	Las 6 restantes son imputadas a este ejercicio	

3. Asientos

1) En el ejercicio de la venta:

Aplicando normas contables			Aplicación de normas impositivas		
Deudores por ventas a Ventas	18.000	18.000	Deudores por ventas a Ventas	10.000	10.000
Costo de ventas a Mercaderías	11.700	11.700	Costo de ventas a Mercaderías	6.500	6.500
Caja a Deudores por ventas	4.000	4.000	Caja a Deudores por ventas	4.000	4.000

2) En el ejercicio siguiente:

Aplicando normas contables			Aplicación de normas impositivas		
Caja a Deudores por ventas	12.000	12.000	Deudores por ventas a Ventas	6.000	6.000
			Costo de ventas a Mercaderías	3.900	3.900
			Caja a Deudores por ventas	12.000	12.000

3) En el ejercicio subsiguiente:

Aplicando normas contables			Aplicación de normas impositivas		
Caja a Deudores por ventas	2.000	2.000	Deudores por ventas a Ventas	2.000	2.000
			Costo de ventas a Mercaderías	1.300	1.300
			Caja a Deudores por ventas	2.000	2.000

4. Aplicación de la base resultados

Ejercicio	RC	RI	Diferencia temporaria pasiva
✓ De la venta: Resultado de la venta	6.300	3.500	- 2.800 (- RI)
✓ Siguiete Resultado de la venta	.-	2.100	+ 2.100 (+ RI)
✓ Subsiguiete Resultado de la venta	.-	700	+ 700 (+ RI)
Tratamiento igualado	6.300	6.300	Diferencia cancelada

5. Aplicación de la base balance

A fecha de cierre del ejercicio	MC	MI	Diferencia temporaria pasiva
✓ De la venta: Deudores por ventas	14.000	6.000	- 8.000 (- MI)
✓ Mercaderías	.-	5.200	+ 5.200 (+ MI)
			<u>- 2.800</u> (-MI neta)
✓ Siguiete Deudores por ventas	2.000	.-	- 2.000 (- MI)
✓ Mercaderías	.-	1.300	+ 1.300 (+ MI)
			- 700 (-MI neta)
✓ Subsiguiete Deudores por ventas	.-		Diferencia cancelada
✓ Mercaderías		.-	(Tratamiento igualado)

Décimo quinto caso

Al cierre de un ejercicio anual una empresa muestra las siguientes mediciones contables e impositivas, ya contabilizado el impuesto a las ganancias por el método del impuesto diferido:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Activo		
Caja y bancos	6.000.-	6.000.-
Créditos por ventas	50.000.-	50.000.-
Bienes de cambio	35.000.-	29.000.-
Bienes de uso	<u>27.100.-</u>	<u>27.100.-</u>
Total del activo	<u>118.100.-</u>	<u>112.100.-</u>
Pasivo		
Deudas diversas	16.000.-	16.000.-
Impuesto diferido	<u>2.100.-</u>	<u>2.100.-</u>
Total del pasivo	<u>18.100.-</u>	<u>18.100.-</u>
Patrimonio neto	<u>100.000.-</u>	<u>94.000.-</u>

A fecha de cierre del ejercicio siguiente, las mediciones, **antes** de contabilizar el impuesto a las ganancias, son las siguientes:

Rubros	Mediciones contables	Mediciones impositivas
Caja y bancos	10.000.-	10.000.-
Créditos por ventas	42.000.-	42.000.-
Bienes de cambio	50.000.-	41.000.-
Bienes de uso	46.000.-	46.000.-
Total del activo	148.000.-	139.000.-
Pasivo		
Deudas diversas	21.900.-	17.900.-
Impuesto diferido	2.100.-	2.100.-
Total del pasivo	24.000.-	20.000.-
Patrimonio neto	124.000.-	119.000.-

Las causas de las diferencias son las siguientes:

- 1) Los bienes de cambio se encuentran contablemente valuados a costo de reposición mientras que su medición impositiva es a costo original.
- 2) Entre las deudas contabilizadas se encuentran sueldos y cargas sociales a pagar correspondientes a gerentes de la empresa por un importe que excede al admitido impositivamente.

Debe considerarse además que durante el ejercicio se pagaron sueldos no deducibles impositivamente por \$ 6.700.-, por la misma causa que se indicó en el punto 2) anterior.

Durante este ejercicio no se produjeron ni aportes ni retiros de los propietarios.

Se solicita:

- a) Determinar el impuesto a pagar en el ejercicio.
- b) Determinar el impuesto diferido y el cargo por impuesto a las ganancias que corresponden al mismo.

Solución

Impuesto a pagar por el ejercicio

Patrimonio neto a fecha de cierre del ejercicio actual según MI: 119.000 + 6.700 (aumento en el saldo de caja por los gastos pagados no deducibles)	125.700.-
Patrimonio neto a fecha de cierre del ejercicio anterior según MI	94.000.-
Ganancia impositiva	31.700.-
Impuesto a pagar: 31.700 x 35 %	11.095.-

Base balance:

Rubros	\$
Patrimonio neto a fecha de cierre del ejercicio según MC	124.000.-
Patrimonio neto a fecha de cierre del ejercicio según MI, anuladas las diferencias permanentes: 119.000 - 4.000 (ver aclaración al pie de este cuadro)	115.000.-
Diferencias temporarias pasivas a fecha de cierre del ejercicio	-9.000.-
Diferencias temporarias pasivas a fecha de cierre del ejercicio anterior	-6.000.-
Aumento de diferencias temporarias pasivas en el ejercicio	-3.000.-
Impuesto diferido del ejercicio – Aumento de pasivo	-1.050.-
Impuesto a pagar (según cálculo previamente realizado)	11.095.-
Impuesto devengado en el ejercicio	12.145.-

Para anular la diferencia permanente en este caso debe aumentarse el pasivo impositivo en \$ 4.000.- de modo de igualarlo al contable. El primero era de \$ 17.900.- y pasa a \$ 21.900.- para igualarlo con el contable, por lo que el patrimonio neto impositivo disminuye en \$ 4.000.-