



CONSEJO PROFESIONAL
DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Nota N° 135/09/18

Santa Fe, 24 de septiembre de 2018

Sr. Presidente de la

FACPCE

DR. CP JOSE LUIS ARNOLETTO

S _____ / _____ D

Ref.: Efectos del ajuste por inflación en el impuesto diferido.

De nuestra consideración:

Nos dirigimos a Uds. con motivo de los efectos que sobre el impuesto diferido (originado en la diferencia de valuación contable e impositiva de los bienes de uso) tendrá la próxima reinstauración del Ajuste por Inflación contable, a raíz del carácter de “diferencia transitoria” que las normas actuales le otorgan.

Consideramos que tal tratamiento podría generar graves distorsiones en la información de los estados contables. Al respecto realizamos las siguientes consideraciones:

1. Introducción

El método del impuesto diferido busca alinear adecuadamente en el tiempo el resultado contable (ingreso) con el tributo relacionado con él (gasto), determinando así el cargo contable por impuesto a las ganancias sobre la base del criterio de lo devengado.

Las diferencias entre las normas fiscales y contables en cuanto a ingresos y gastos, hacen que el efecto del impuesto a las ganancias en los resultados contables impacte en períodos distintos de aquellos en los que se computan dichos resultados.

Algunas de las diferencias resultantes son transitorias, y otras permanentes. Un ejemplo de las primeras sería el caso de una empresa que paga regalías al exterior a su sociedad controlante, las que contablemente se devengan en el mismo período de las ventas que las originan, mientras que impositivamente sólo pueden deducirse en el mismo ejercicio si se hubieran pagado antes del

Cámara Primera: San Lorenzo 1849- S3000ETS Santa Fe – Tel. (0342) 459-3450 www.cpn.org.ar

Cámara Segunda: Maipú 1344 – S2000CGR Rosario – Tel. (0341) 477-2727 www.cpcesfe2.org.ar



vencimiento de la declaración jurada¹. En caso de desfase temporal, se genera un activo por impuesto diferido que corresponde al tributo por las regalías no deducidas en la liquidación del impuesto del ejercicio, activo que se cancelará cuando proceda la postergada deducción impositiva. Las diferencias permanentes, en cambio, no generan impuesto diferido toda vez que el tratamiento impositivo es definitivo. Un ejemplo sería la deducción en el balance fiscal del aporte al fondo de riesgo de una Sociedad de Garantía Recíproca que la ley admite deducir como gasto en la liquidación del impuesto cuando se cumplen determinados requisitos.

2. Diferencias transitorias por bienes de uso en períodos sin inflación

2.1. Bienes de uso amortizables

Varios son los casos en que pueden presentarse diferencias transitorias vinculadas con bienes de uso amortizables. Identificamos las más comunes:

- Distinto criterio de amortización: Sabemos que la legislación impositiva se presenta bastante limitada al momento de admitir criterios de amortización distintos al tradicional de la línea recta, por lo cual, en general, ese es el que se aplica. En cambio las normas contables consideran como base para el cómputo de amortización la naturaleza del bien, la fecha de puesta en marcha, la capacidad de servicio del bien, etc. Esto hace que, en caso de existir diferencias entre el criterio tributario y el seguido por la contabilidad se produzcan en los sucesivos años diferencias transitorias que terminarán de revertirse al cabo de la vida útil asignada al bien.
- Distinta vida útil asignada: Si bien no es común que existan diferencias en este aspecto, éstas podrían haberse en virtud de la consideración en la contabilidad de la obsolescencia, situación que no era aceptada anteriormente por el Fisco, pero que ha sido incorporada en la reciente reforma tributaria de diciembre de 2017. Otro caso podría ser el de los edificios, donde la ley fiscal solo admite computar un 2% anual de amortización, practicándose desde el inicio del trimestre del ejercicio en que se hubiera producido la afectación del bien²; en los tiempos actuales, y en ciertos casos, 50 años de vida útil podría considerarse excesivo para el criterio contable.

¹ Último párrafo art. 18 LIG.

² Art. 83 LIG.



- Desuso: Cuando un bien amortizable queda fuera de uso, la ley fiscal permite que el contribuyente opte entre seguir amortizándolo hasta agotar la vida útil, o dejar de amortizarlo y computar en el momento de la venta el valor residual no amortizado como costo³. En cambio en la contabilidad corresponde amortizar totalmente el bien al momento de dejar de utilizarlo. En cualquier caso se generarán diferencias transitorias que se revertirán cuando se termine de amortizar fiscalmente el bien o se venda.
- Venta y reemplazo: Nos referimos a la opción que da la ley impositiva -aplicable bajo ciertas condiciones- de imputar la ganancia obtenida en la venta de un bien de uso amortizable al costo de la compra de otro bien, disminuyendo así el valor de compra y consecuentemente las amortizaciones futuras⁴. Como desde el punto de vista contable esta situación no amerita ningún tratamiento especial, se producen diferencias transitorias que se revierten al final de la vida útil del bien.

2.2. Bienes de uso NO amortizables

Es el caso típico de los terrenos y campos. Al no generar amortizaciones, no es común que se puedan generar diferencias entre el criterio de valuación contable y el fiscal.

Sin embargo, en el caso que se resolviera aplicar contablemente el modelo de revaluación -valuación a valores razonables- mediante la determinación del valor por un perito independiente, correspondería determinar el futuro impacto fiscal de ese mayor valor, registrando el correspondiente pasivo por impuesto diferido (valor por tasa del impuesto), ya que esa mayor suma contable no admitida como costo impositivo en el momento de la futura eventual venta tendrá asociado un costo fiscal que correspondería registrar.

Sin embargo, existe otro criterio posible ante estos casos: considerar que el cómputo del mayor valor del bien que no impacta en el estado de resultados, sino solo en el patrimonio neto, no origina verdaderas diferencias transitorias por cuanto no importan un distinto impuesto a pagar. La futura venta del bien, *que quizás nunca ocurra*, hace que parezca excesiva la registración obligatoria de un pasivo asociado a dicha operación *eventual*.

³ Art. 66 LIG.

⁴ Art. 67 LIG.



3. Impuesto diferido originado en bienes de uso por aplicación del Ajuste por Inflación contable

En los puntos anteriores hemos descripto muy sucintamente el comportamiento del método del impuesto diferido sin considerar la aplicación del Ajuste por Inflación contable, con el objeto de brindar una base para su análisis en el escenario de aplicación del citado ajuste integral por inflación, situación que sabemos ocurrirá en breve.

Somos conscientes de las grandes distorsiones que genera la inflación en la información financiera de los estados contables. Y en ese sentido, el ajuste integral por inflación constituye un método apto para paliar esos defectos, aunque nunca equiparable a la información obtenida en un contexto no inflacionario.

Por tal motivo vemos con profunda preocupación las distorsiones que se podrían producir al considerar como “diferencias transitorias” a los efectos impositivos que se generarán al ajustar contablemente por inflación los bienes de uso. Consideramos que estas “diferencias” nada tienen que ver con las descriptas en el punto 2, las que sí son indudablemente transitorias.

Entendemos que si no se modifican las normas contables hoy vigentes, la aplicación del ajuste por inflación contable determinará la necesidad de registrar pasivos por impuesto diferido significativos originados en el ajuste de los bienes de uso, los que podrán generar confusión en los usuarios de la información financiera, a la vez que consideramos técnicamente incorrecto el citado tratamiento.

Y ello es así porque la ley del impuesto a las ganancias no permite hasta ahora el ajuste por inflación impositivo, y todo indica que es poco probable que en algún momento se pueda aplicar. Específicamente, tampoco se admite ajustar el costo de los bienes de uso adquiridos antes de los ejercicios iniciados el 01.01.18⁵, salvo que se opte por el pago del impuesto especial al revalúo fiscal⁶.

Es decir que para bienes de uso no amortizados totalmente adquiridos durante ejercicios iniciados con anterioridad el 01.01.18, y para quienes no opten por el revalúo impositivo, las *teóricas* “diferencias temporarias” no se originarán en criterios contables e impositivos distintos, sino en que las normas contables requerirán ajustar los valores por inflación y las fiscales no, lo

⁵ El art. 59 de la ley 27.430 modifica el art. 89 de la LIG, admitiendo ajustar el costo de los bienes de uso adquiridos en los ejercicios iniciados a partir del 01.01.18.

⁶ El Título X de la Ley N° 27.430 establece un régimen optativo de revalúo impositivo.



que obviamente genera un mayor impuesto, pero que de ninguna manera se revertirá en el futuro.

3.1. Bienes de uso amortizables

En efecto, la imposibilidad de ajustar fiscalmente por inflación el valor de costo de los bienes de uso y sus amortizaciones genera un mayor impuesto a pagar que el calculado según el resultado contable; pero esa diferencia se origina en las disposiciones legales que impiden el ajuste fiscal de los bienes, por lo cual consideramos que se trata de una “diferencia permanente”, debiéndose exponer la realidad económica en el propio ejercicio, lo que resulta en que la tasa efectiva del impuesto sea mayor que la nominal, situación que debería explicitarse adecuadamente.

Distinto será el caso para quienes opten por el revalúo impositivo⁷, quienes podrán ajustar las amortizaciones y el costo de los bienes por los cuales hayan pagado el impuesto especial. Del mismo modo ocurrirá con las adquisiciones de bienes de uso en los ejercicios iniciados a partir del 01.01.18. En ambos casos las diferencias serán temporales.

3.2. Bienes de uso NO amortizables

El caso de terrenos y campos se generarán más distorsiones aún. El ajuste por inflación contable de estos bienes supone llevar sus valores a moneda actual. No se trata del reconocimiento de una plusvalía experimentada por el bien (como sería el caso de la revaluación en contextos no inflacionarios), sino sólo de expresar su valor en moneda homogénea.

En nuestro criterio, considerar que ese ajuste del valor, que no impacta en el estado de resultados, tiene un impuesto asociado que corresponde reconocer como pasivo (impuesto diferido) el cual se tributará ante una eventual futura venta del activo, hecho que quizás jamás ocurra, implica distorsionar el estado patrimonial. Como ya esbozamos en el punto 2.2., registrar un pasivo significativo con el solo fundamento del impacto del impuesto en la eventual venta futura del bien, no nos parece que respete el objetivo de razonabilidad que tiene que tener la información financiera de los estados contables.

⁷ El Título X de la Ley N° 27.430 establece un régimen optativo de revalúo impositivo.



CONSEJO PROFESIONAL
DE CIENCIAS ECONÓMICAS
DE LA PROVINCIA DE SANTA FE

Recordamos que el último ajuste contable por inflación tuvo lugar en el año 2003, por lo cual el pasivo por impuesto diferido resultante de considerar “diferencias transitorias”, según los casos, podría ser de una magnitud tal que lo torne la partida más importante del pasivo. Lo descripto afectaría fuertemente, por ejemplo, las explotaciones agropecuarias con campos propios.

Como dijimos, el hecho de que la norma fiscal no admita el ajuste del valor del bien es un hecho que deberá reflejarse en el ejercicio que la diferencia ocurra, porque no se revertirá en el futuro: en el caso de los bienes amortizables en cada ejercicio que impacten las amortizaciones; y en el caso de los terrenos, cuando se vendan si es que esto ocurriera.

Finalmente, en forma análoga a lo señalado en el punto 3.1., quienes opten por el revalúo impositivo podrán ajustar el costo de los bienes por los cuales hayan pagado el correspondiente impuesto especial. Del mismo modo ocurrirá con las adquisiciones de terrenos en los ejercicios iniciados a partir del 01.01.18. En ambos casos, las diferencias serán temporales.

Como conclusión y basados en los argumentos expuestos, solicitamos que las *normas contables sobre impuesto diferido* consideren como “diferencias permanentes” a las originadas en el ajuste por inflación contable de aquellos bienes de uso que impositivamente no se ajustan en virtud de lo dispuesto por las normas fiscales respectivas.

Sin otro particular y agradeciendo la atención brindada a la presente, hacemos propicia la oportunidad para saludarlo atentamente.



Dr. Julio César Yódice
CONTADOR PÚBLICO NACIONAL
PRESIDENTE
C.P.C.E. PROV. SANTA FE – LEY 8738

c/c: Consejos Profesionales de Ciencias Económicas

Cámara Primera: San Lorenzo 1849- S3000ETS Santa Fe – Tel. (0342) 459-3450 www.cpn.org.ar

Cámara Segunda: Maipú 1344 – S2000CGR Rosario – Tel. (0341) 477-2727 www.cpcesfe2.org.ar