

Impuesto Diferido

Tratamiento contable

Noviembre 2020

Objetivos

Introducir al profesional en aspectos básicos del impuesto diferido, pudiendo determinar con certeza a qué tipo de sujetos aplica, la metodología de cálculo y su registración contable.

Alcance

Analizar el cálculo y la registración contable del cargo por impuesto a las ganancias, definiendo teóricamente los conceptos básicos y desarrollando la metodología.

Temario

- a. Introducción
- b. Marco normativo
- c. Conceptos básicos
- d. Metodología
- e. Registración y exposición
- f. Ejemplos
- g. Ajuste por inflación

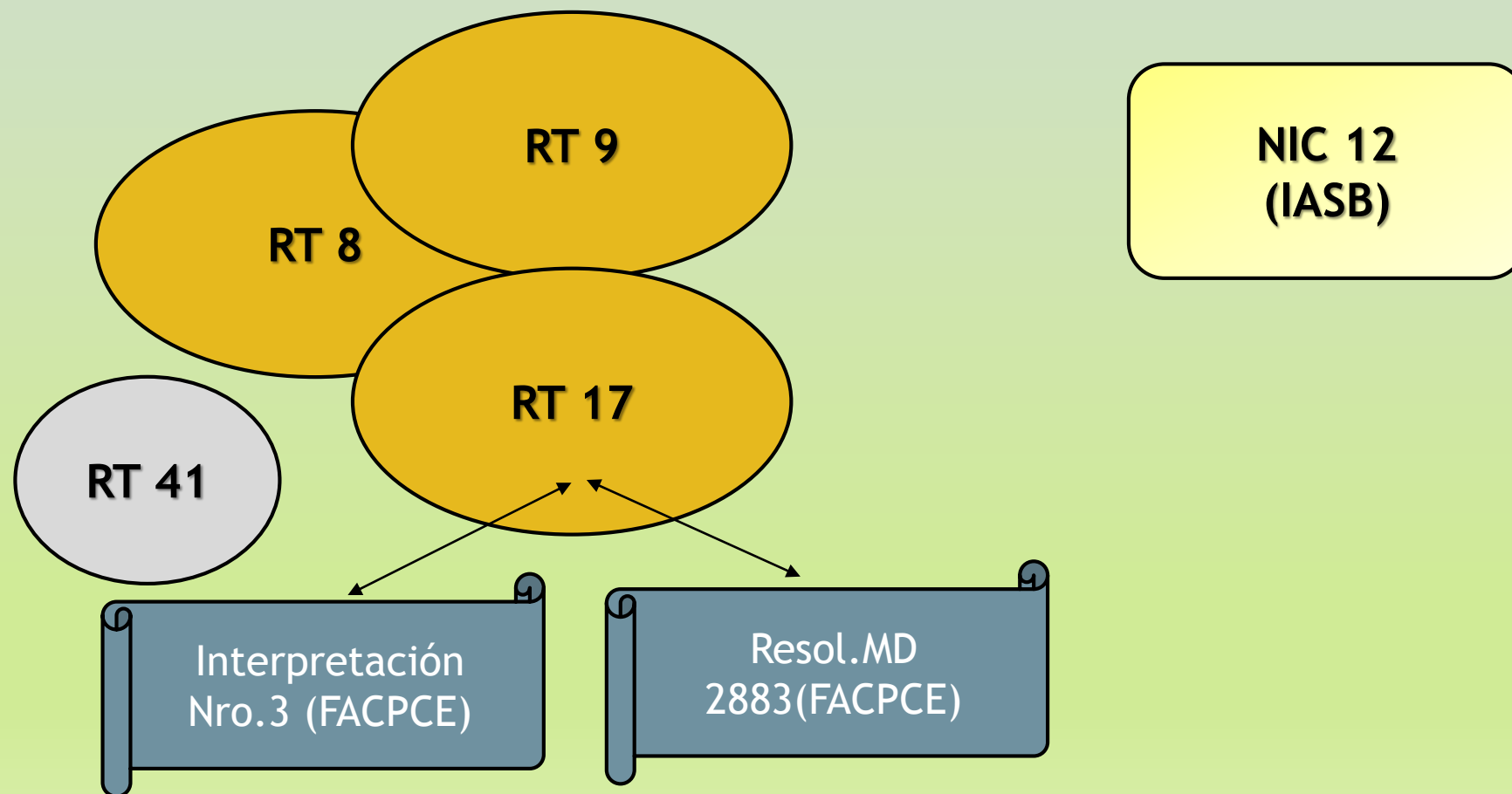
a. Introducción

- ✓ El IG grava el *resultado neto contable* que se devengado en un período.
- ✓ La LIG se aparta de algunos preceptos contables y adopta sus *propias reglas* de reconocimiento y medición de patrimonio y los resultados.
- ✓ Existen hechos económicos que generan *montos imponibles o deducibles*, pero son alcanzados fiscalmente en *períodos distintos*.
- ✓ Se originan diferencias entre la medición contable de los activos y pasivos y si base impositiva.

Impuesto diferido: es un método de contabilización del IG cuya base conceptual se apoya en el criterio de lo devengado económicamente, por más que impositivamente quede alcanzado en un período posterior.

- Respeta el criterio de devengado: no omite el reconocimiento contable de las consecuencias fiscales de hechos económicos devengados en el ejercicio, pero que quizás no lo fueron desde el punto de vista fiscal.

b. Marco Normativo



- ✓ No existen diferencias sustanciales según se apliquen las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) o las NIIF.
- ✓ Las NCPA se basan en los contenidos de la Resoluciones Técnicas Nro. 8, 9 y 17 y de la Interpretación Nro. 3 de la FACPCE.
- ✓ Las principales diferencias entre las NCPA y las NIIF son debido al mayor grado de información en notas (revelaciones) requerido por la norma internacional, y a la dispensa otorgada por la Interpretación Nro. 3.
- ✓ RT 17  Segunda Parte, Sección 5.19.6.3.

Según la **RT 17 (pto.5.19.6.3.1.)**, cuando existan diferencias temporarias entre:

a) las **mediciones contables** de los activos y pasivos, y

b) sus **bases impositivas**, que son los importes con que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del Impuesto a las Ganancias, **se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos, con dos excepciones.**

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

1. un valor llave que no es deducible impositivamente;

2. el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo en una transacción que, a la fecha de la misma, no afecta el resultado contable ni el impositivo, y no es una combinación de negocios.

✓ Por otra parte, cuando existan **quebrantos impositivos no utilizados**, susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un activo por impuesto diferido, pero sólo en la medida en que ella sea probable.

Alcance de su aplicación

Obligatoriedad:

- ✓ Entes que aplican NIIF
- ✓ Entes grandes
- ✓ Entes cotizan en bolsa
- ✓ Entes medianos (no cotizan en bolsa y sus ingresos del ejercicio anterior al que se presenta superen \$ 15.000.000 y se encuentren por debajo de \$ 75.000.000, base 31.12.2014, actualizables por índice FACPCE, o sean entidades financieras o aseguradoras) en el marco de RT 42

Excepción:

Entes pequeños (no cotizan en bolsa y sus ingresos del ejercicio anterior al que se presenta no superen \$ 15.000.000, base 31.12.2014, actualizables por índice FACPCE, o sean entidades financieras o aseguradoras) en el marco de la RT 41.



8- ¿Qué se debe tener en cuenta para calificar un ente como pequeño?

Se consideran entes pequeños a aquellos que cumplan las siguientes condiciones:

1. a) no estén alcanzados por la Ley de Entidades Financieras o realicen operaciones de capitalización, ahorro o en cualquier forma requieran dinero o valores del público con promesa de prestaciones o beneficios futuros;
2. b) no sean entes aseguradores bajo el control de la Superintendencia de Seguros de la Nación;
3. c) no superen el monto de ingresos en el ejercicio anual anterior de quince millones de pesos (\$ 15.000.000) base dic 2014 actualizado a junio 2017: \$25.461.825. Este importe será reexpresado tomando como base diciembre de 2014.
4. d) no sean sociedades anónimas con participación estatal mayoritaria o de economía mixta; y
5. e) no se trate de una sociedad controlante de, o controlada por, otra sociedad excluida por los incisos anteriores.

[Índices FACPCE-Índice y actualización de ventas de la RT 41](#)

12- ¿Es obligatorio que todos los entes apliquen el impuesto diferido?

Según RT 41, Segunda parte, entes pequeños, punto 4.4.4. Impuesto a las ganancias “el impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del impuesto determinado correspondiente al ejercicio (método del impuesto a pagar). Se admite su reconocimiento aplicando el método del impuesto a las ganancias por el diferido”.

Para entes pequeños, es optativa la aplicación del impuesto diferido.

RT 41 Tercera parte entes medianos, punto 4.4.4. Impuesto a las ganancias “el impuesto a las ganancias se reconocerá sobre la base del método del diferido.

Este método, basado en el balance, se aplica para contabilizar el efecto del impuesto a las ganancias en el ejercicio. Se requiere que el ente reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados contables”.

c. Conceptos básicos

- Impuesto corriente: es la cantidad a pagar (recuperar) por el IG relativo a la ganancia (pérdida) fiscal **del período**. Surge de aplicar la alícuota vigente al resultado impositivo (método tradicional) y coincide con la declaración impositiva.
- Impuesto diferido: *es un método de contabilización del IG cuya base conceptual se apoya en el criterio de lo devengado económicamente por más que impositivamente quede alcanzado en un período anterior o posterior.*
- Cargo (gasto) por el IG: es el importe total (resultados) que se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del período, conteniendo **tanto el impuesto corriente como el diferido**.

- *Ganancia (o pérdida) fiscal:* es la ganancia (o pérdida), calculada de acuerdo de acuerdo con las *reglas establecidas por la autoridad fiscal*, sobre la que se calculan los impuestos *a pagar* (o recuperar).
- *Ganancia contable:* es la ganancia neta o la pérdida neta del período *antes* de deducir el cargo (gasto) por el IG.
- *Base fiscal (de un activo o pasivo):* es el importe atribuido, *para fines fiscales*, a dicho componente.

Teoría fundamental

Existen algunas partidas que intervienen en la determinación del impuesto en un periodo diferente al de su reconocimiento contable, y esta situación se revertirá en ejercicios futuros.

Esto generará:

- ❑ Diferencias Temporarias:

- **Deducibles:** originan **Activos Impuesto Diferidos (AID)**
- **Imponibles:** originan **Pasivos Impuesto Diferidos (PID)**

- ❑ Activación de quebrantos impositivos

Diferencias Temporarias

- Son diferencias transitorias, que *se compensa en el tiempo*, entre
 - medición contable
 - base impositiva

Se reconocen *contablemente* en un período fiscal, pero se consideran para el cálculo del impuesto a las ganancias en otro/s.

- Clasificación:
 - Deducibles: son aquellas que dan lugar a *montos deducibles* al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando *se reviertan* (el activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado).
 - Imponibles: son aquellas que dan lugar a *montos imponibles* al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a períodos futuros, cuando *se reviertan* (el activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado).

➤ Ejemplos de *diferencias temporarias*

- Previsión contable por deudores incobrables aún no deducible impositivamente.
- Diferencia entre la amortización contable y la impositiva de un bien de uso o intangible (vidas útiles contable e impositiva no coinciden, tope amortización rodados).
- Previsión contable por un juicio en contra de una sociedad no deducible impositivamente por no haberse aun dictado una sentencia judicial.
- Resultados por tenencia de bienes de cambio generados por valuar contablemente a valor de reposición o VNR, pero impositivamente a precio de última compra.
- Resultados por ventas en cuotas que impositivamente se reconocen a medida que van venciendo (contablemente se registrará en el momento de venta).
- Revaluaciones contables no admitidas impositivamente.

Diferencias permanentes

- Diferencia definitiva entre una medición contable y su base impositiva, que nunca se compensa en el tiempo.
- Nunca van a generar diferencias de "devengamiento" entre lo contable y lo impositivo.
- Son resultados contables que no se deben considerar para el cálculo del IG.
- Se reconocen en el ejercicio en que suceden.

➤ *Ejemplos de **diferencias permanentes***

- Rentas exentas por la LIG.
- Multas impositivas
- Desgravaciones impositivas (reembolsos de impuestos por exportaciones).
- Gastos no admitidos impositivamente (ciertos gastos de representación y en general gastos que no pueden justificar necesarios para mantener la fuente).
- Gastos que exceden los topes permitidos por la LIG (donaciones por encima del límite deducible).

Quebrantos impositivos

- ✓ Cuando existan quebrantos impositivos compensables con ganancias impositivas futuras, se reconocerá un *activo por impuesto diferido*, siempre que esa compensación sea probable.
- ✓ Si la compensación *no resulta probable*, se debe registrar ***una previsión*** al final del período.

Justificación de compensación (activación de quebrantos impositivos)

El ente deberá considerar:

- las disposiciones legales en cuanto al *límite temporal* vigente para su utilización;
- evaluar el *grado de probabilidad de ganancia fiscales futuras* suficientes que permitan absorber los quebrantos que se pretenden activar.

Activos y Pasivos Diferidos

- Surgen del reconocimiento de la diferencias temporarias:
 - Pasivos por impuestos diferidos: montos de IG a pagar en períodos futuros, vinculados con las diferencias temporarias imponibles.
 - Activos por impuestos diferidos: montos de IG a recuperar en períodos futuros, vinculados con diferencias temporarias deducibles y la compensación de pérdidas o la compensación de créditos no utilizados, correspondientes a períodos anteriores.

d. Metodología

- Se basa en reconocer el IG sobre la base del devengamiento contable.
- No se modifica el impuesto a pagar (determinado)
- Ciertas partidas participan en el cálculo y registración del impuesto en el periodo corriente pero se reversarán en períodos futuros.
- Este diferimiento debe reflejarse contablemente en cuentas de activo o pasivo.

Método del pasivo basado en el estado situación patrimonial

RT 17 Segunda Parte, Sección 5.19.6.4:

“Se imputarán al resultado del período:

(a) los impuestos determinados para el mismo; y

(b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones”.

Método del pasivo basado en el estado situación patrimonial (cont.)

- ❑ *Considera las diferencias temporarias.*
- ❑ *Considera los cambios en las tasas del impuesto.*
- ❑ *Se discriminan patrimonialmente los efectos de las diferencias temporarias en dos cuentas contables: AID y PID.*
- ❑ *El gasto (impuesto del período) surge de:*
impuesto determinado + variaciones PID - variaciones AID

Método del pasivo basado en el estado situación patrimonial (cont.)

- ❑ Sólo se exceptúan dos situaciones:
 - ✓ el reconocimiento de una llave que no es deducible impositivamente.
 - ✓ el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo por una transacción que no afecta el resultado contable ni el impositivo y no sea producto de una combinación de negocios.

- Implica reconocer **saldos relevantes de pasivos por impuesto diferido** (si los saldos contables superan a los impositivos), que son expuestos en los estados contables o financieros.
- Asimismo requiere reconocer y exponer los **quebrantos impositivos acumulados**, que en caso de no ser aplicado, se omitirían activos que en ciertos casos pueden ser significativos.

Procedimiento

- Identificar diferencias temporarias (se compensa en el tiempo) y permanentes (nunca se compensa en el tiempo)
- Por las diferencias temporarias, determinar si originan:
 - **Activos Diferidos** (PN contable < PN Fiscal): dará lugar a un menor cargo contable por impuesto al momento de la determinación y a una disminución del impuesto a pagar cuando opere la compensación.
 - **Pasivos Diferidos** (PN contable > PN Fiscal): dará lugar a un mayor cargo contable por impuesto al momento de la determinación y a un aumento del impuesto a pagar cuando opere la compensación.

Procedimiento (cont.)

Diferencias
imponibles

Patrimonio Neto contable mayor que el impositivo.

- • Activos contables mayores que activos fiscales: gastos de organización se amortizan contablemente en cinco ejercicios y fiscalmente no, revalúos no admitidos impositivamente.
- • Pasivos contables menores que pasivos fiscales: ventas de bienes con financiación en plazos mayores a diez meses, contablemente la utilidad se devenga en el momento de la venta, mientras que impositivamente se imputa cuando opera la exigibilidad de las cuotas.

Procedimiento (cont.)

Diferencias
deducibles

Patrimonio Neto contable menor que el impositivo.

- • Activos contables menores que activos fiscales: previsión de crédito incobrable que no es deducible impositivamente por no cumplir los requisitos establecidos por las normas fiscales.
- • Pasivos contables mayores que pasivos fiscales: previsiones para juicios laborales que no son deducibles impositivamente hasta tanto no haya sentencia firme.

Procedimiento (cont.)

- *Identificar si existen **quebrantos impositivos***
- *Analizar si el quebranto es probable que sea compensado con ganancias impositivas futuras:*
 - Si es probable la compensación: reconocer un **Activo Diferido***

Procedimiento (cont.)

- Calcular el importe de cada concepto x *tasa de IG* al momento que es esperable la compensación.
- Analizar posición neta del *Impuesto Diferido al cierre del período*:
 - ✓ si el AID es **mayor al PID**
 - ✓ Es improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber: las diferencias temporarias netas + los quebrantos impositivos + créditos fiscales no utilizados.



Se calculará una *previsión por desvalorización*, sobre la porción de créditos que se estimen ***no serán compensados***.

e. Registración y exposición

➤ Registración

- AID: cuenta separada (Otros créditos)
- PID: cuenta separada (Otras deudas)
- Saldos pendientes por quebrantos impositivos: cuenta separada (Otros créditos)

e. Registración y exposición

- Exposición (RT 9 - Cap.VI - Sección C.7)

Se compensarán el AID y el PID según sea el signo de la sumatoria algebraica de los créditos y deudas y se expondrá únicamente, y como no corriente. (RT 8 2da.parte, Cap. III, Sec.F y RT 9, 2da.parte, Cap.III, Sec. A.3 y B.1.)

➤ Datos complementarios en Notas a los EECC/EEFF

- a) Conciliación entre el resultado contable y el impositivo, indicando por separado las diferencias permanentes y las temporarias;
- b) indicación de cambios ocurridos en las alícuotas;
- c) si existen diferencias temporarias y/o quebrantos no utilizados y por los que no se hayan registrado impuesto diferido;
- d) importe de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en sociedades, sucursales o negocios conjuntos;
- e) detalle por tipo de diferencia temporaria de los créditos y deudas que las originaron;
- f) justificación que respalde la existencia de un AID cuando en los ejercicios corriente y precedente la empresa haya tenido pérdidas.

f. Ejemplos

Caso 1: diferencia temporaria

- Se tiene registrado un terreno cuyo valor (revaluado) es de 15.000, ello implica que va a "recuperar" ese valor en períodos futuros a través de su venta.
- Originalmente fue adquirido por 10.000.
- La LIG permite la deducción del ingreso bruto, pero por su valor de adquisición.
- Se vende en el año X2 el inmueble valuado en 15.000 y contablemente tiene un valor de 15.000.

f. Ejemplos (cont.)

➤ Año 1

Medición contable: 15.000

(menos)

Base fiscal: (10.000)

Diferencia Temporal: 5.000 (imponible)

PN contable > PN fiscal = PID

➡ Esto generará un mayor pago de impuestos en el futuro (cuando se venda), entonces se debe registrar un *PID = diferencia temporal (imponible) x la alícuota impositiva vigente*.

f. Ejemplos (cont.)

Diferencia temporaria (imponible): 5.000

Alícuota del IG: 30%

PID: 1.500

$PN \text{ contable} > PN \text{ fiscal} = PID$

Asiento contable:

Cargo IG (resultados) 1.500

IG a Pagar - diferido (pasivo) 1.500

f. Ejemplos (cont.)

➤ Año 2

- ✓ Se revierte la diferencia temporaria al recuperarse (venta) el activo.
- ✓ La utilidad impositiva quedará gravada a la alícuota fiscal.
- ✓ Efecto en resultados: en la contabilidad el impuesto fue reconocido en el período anterior, por eso *no hay cargo a resultados*.
- ✓ Efecto patrimonial (pasivo): ya no existen diferencias entre las mediciones contables y fiscales de los activos, por lo cual debe *reversarse el PID*.

Asiento contable:

IG a Pagar - diferido (pasivo)	1.500	
Cargo IG (resultados)		1.500

f. Ejemplos (cont.)

Efecto total:

En el año inicial se reconoció contablemente la consecuencia fiscal de la diferencia entre el valor contable del activo y su importe deducible fiscalmente, pero ese impuesto se terminó abonando en el año siguiente, y se revierte la diferencia temporaria.

El PID representa el incremento del pago futuro de IG como resultado de las diferencias temporarias imponibles, existentes al cierre del año corriente.

Se cumple el objetivo de determinar las consecuencias actuales y futuras de la recuperación en el futuro del importe contable de los activos que se han reconocido.

f. Ejemplos (cont.)

Caso 2: activación quebrantos impositivos

- Se obtuvo una ganancia contable de 100.000, pero tiene ingresos por 150.000 que están exentos para la LIG.
- Al siguiente año se obtiene una ganancia contable gravada fiscalmente de 200.000.
- La tasa de IG es del 30%

RT 17: cuando existan quebrantos impositivos no utilizados susceptibles de deducción de ganancias impositivas futuras, se reconocerá un AID, pero sólo en la medida en que ella sea probable.

f. Ejemplos (cont.)

➤ Año 1 Quebranto deducible - Registrar crédito por impuesto diferido

Resultado contable: 100.000

(menos)

Base fiscal: (150.000)

Quebranto: $(50.000) \times 30\% = (15.000)$

Asiento contable:

Crédito por ID - Quebranto (activo) 15.000

Cargo IG (resultados +) 15.000

f. Ejemplos (cont.)

- ✓ Se reconoce un *crédito* a cargo (resultados +) por IG en el año en que se determina el quebranto, dado su probable deducción futura.
- ✓ Implica reconocer un *importe positivo* en los resultados de ese año.
- ✓ La razón es que se obtiene una ganancia producto de la posibilidad de *reducir los impuestos futuros*, y debe devengarse en el período en que se genera la "pérdida fiscal" que otorga el derecho a su deducción de ganancias futuras.

f. Ejemplos (cont.)

➤ Año 2 Quebranto deducible - Aplicación del crédito

Resultado contable: 200.000

Alícuota del IG: 30%

Impuesto determinado: 60.000

(menos)

Quebranto activado (15.000)

Impuesto a pagar: 45.000

Asiento contable:

Cargo IG (resultados)	60.000	
Crédito por ID - Quebranto (activo)		15.000
IG a Pagar (pasivo)		45.000

g. Ajuste por inflación contable e impositivo

- *La reexpresión contable no se considera impositivamente, generará diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos, que se terminarán reversando en el tiempo.*
- *Se utiliza el balance histórico para el cálculo del IG, luego de realizar el ajuste impositivo, para llegar al balance fiscal.*
- *Se ajusta por inflación el balance comercial (legal).*

➤ *El Axl impositivo es un concepto más a tener en cuenta, no el único:*

- *La metodología difiere del Axl contable (RT 6)*
- *Es a partir del 01-01-2018*
- *Integran su cálculo:*
 - *Ajuste Estático (capital expuesto al inicio del período)*
 - *Ajuste Dinámico (movimientos del período)*
- *Reduce el impuesto corriente a la porción de 1/6 (o 1/3)*
- *Reduce el impuesto diferido a la porción de 5/6 (o 2/3)*

➤ *Ley 27.430 Reforma tributaria (2017)*

- Cuando se verifique un porcentaje acumulado de variación del índice de precios del art.89, **superior al 100%** en los 36 meses anteriores al cierre del ejercicio.

➤ *Ley 27.468 Axl Impositivo (2018)*

- Cuando se verifique la variación del IPC en el 55% el 1er.año, 30% el 2do.año y 15% el 3er.año de aplicación.
- Se aplicará 1/3 en el 1er. ejercicio; y **2/3 en el resto**
 - 2018: no se llegó al 55%
 - 2019: se superó el 30% (sólo superó el 55% en abril, mayo y junio)
 - 2020: superaría el 15%

➤ Ley 27.541 Axl Impositivo

- Si el procedimiento de Axl impositivo es aplicable, el momento se considerará 1/6 en 2019 y el resto (5/6 partes) en 5 años.

Cierre ejercicio	Axl Impositivo	Procedimiento
dic-18	No	
dic-19	Si	Grava o deduce 1/6
dic-20	Si	Grava o deduce 2/6 en 2019 y 1/6 en 2020
dic-21	Si	Grava o deduce 3/6 en 2019 y 2/6 en 2020 y 2021

Cierre ejercicio	Axl Impositivo	Procedimiento
abr/may/jun 2019	Si	Grava o deduce 1/3
abr/may/jun 2020	Si	Grava o deduce 2/3 en 2019 y 1/6 en 2020
abr/may/jun 2021	Si	Grava o deduce 3/3 en 2019; 2/6 en 2020 y 1/6 en 2021
abr/may/jun 2022	Si	Grava o deduce 3/6 en 2020 y 2/6 en 2021 y 2022

- La **Interpretación Nro. 3 de la FACPCE** ha establecido que por la diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal, la alternativa de **optar por no considerarla** una diferencia transitoria pasiva (dado que generalmente los activos contables mayores que los activos fiscales).
- *Se aplica solamente si el ente no la consideró originalmente (Resol. 11/2003)*
- *Se debe exponer solamente en nota.*
- *Esta opción se incorporó con la Resolución 312/2005 de la FACPCE, la cual es producto de la unificación de sus normas con las del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de CABA.*
- Las **NIIF no contemplan esta posibilidad.**

- Los entes que preparan sus estados contables de acuerdo con las normas de la RT N° 17 o RT N° 41, podrán **no reconocer** la diferencia surgida de la aplicación de la RT N° 6 en los **terrenos** sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se reversen en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible) y deberán informar las mismas en notas“ (Resol. MD 2883).

- Si el ente **opta por no reconocer el PID** (*), debe presentar como información complementaria:
 - a) el valor del PID que se optó por no reconocer;
 - b) el plazo para su reversión y el importe que corresponde a cada ejercicio anual;
 - c) el valor descontado que le correspondería si el ente ha optado por medir los activos y pasivos por impuestos diferidos a su valor actual;
 - d) el efecto que produce en el cargo a IG en cada ejercicio por su no reconocimiento inicial como pasivo.

(*) Opción sólo válida para los entes que no habían reconocido inicialmente el PID porque alguna norma contable se lo hubiera permitido.

Conclusiones del Axl contable

- Las diferencias entre las mediciones contables y su base fiscal por considerar una reexpresión contable, dado que la misma no es considerada fiscalmente, genera una **diferencia temporaria** que puede ser un AID o un PID.
- Los AID y PID son **partidas monetarias**, y por lo tanto, son generadoras de **RECPAM** al estar expuestas (AID genera RECPAM negativo, PID genera RECPAM positivo), si bien integran el cargo contable del IG devengado en el ejercicio, (RT 17- Pto.5.19.6.4).

Gracias!

CP Fernando Bañez
banezf@gmail.com