

TÍTULO:	CONTABILIZACIÓN DEL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN EN ENTES DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA
AUTOR/ES:	Torres, Carlos Federico
PUBLICACIÓN:	Consultor Agropecuario
TOMO/BOLETÍN:	-
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2021
OTROS DATOS:	-

CARLOS FEDERICO TORRES

CONTABILIZACIÓN DEL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN EN ENTES DE LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

I - CUESTIONES GENERALES RELACIONADAS CON ESTE AJUSTE

1. Origen legal y procedimiento aplicable

La [ley 21894^{\(1\)}](#) estableció originalmente un sistema de ajuste de características estáticas, desarrollando un procedimiento que parte de la diferencia entre los activos y pasivos al inicio del ejercicio en consideración, conforme al siguiente procedimiento:

Cuadro 1

Secuencia	Procedimiento y comentarios
1. Punto de partida: el estado de situación patrimonial al cierre del ejercicio anterior	Se establece la diferencia entre los activos y pasivos al inicio del ejercicio surgido de ese estado, considerándose que esta diferencia neta de las exclusiones que se consignarán en la siguiente fila se encuentra expuesta a la inflación del período sin variación alguna en su composición, salvo los ajustes adicionales previstos con posterioridad por la ley 23260 a la que nos referiremos a continuación de este cuadro.
2. Se excluirán en el cómputo de esta diferencia	<p>Del activo: el artículo 95 del ordenamiento actual del impuesto a las ganancias enuncia en su inciso a) una nómina de conceptos no computables, a los que resumimos en las siguientes categorías:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Activos no monetarios, tales como bienes de uso e inmateriales. En lo que a la actividad agropecuaria refiere, entre ellos se incluye a los reproductores amortizables. 2. Inversiones en acciones, participaciones societarias, fondos comunes de inversión, obligaciones negociables y títulos públicos, como asimismo inversiones en el exterior no afectadas a la actividad. 3. Créditos de la entidad con sus socios o accionistas por diversos conceptos consignados en diversos incisos de ese artículo. 4. Gastos de organización y similares. 5. Anticipos, retenciones y pagos a cuenta de impuestos y gastos no deducibles de este gravamen. Entre estos obviamente se encuentran los correspondientes al mismo impuesto. Existe, sin embargo, un importante rubro de activos no monetarios que es, de todos modos, computable: se trata de los bienes de cambio, con la sola excepción de la madera cortada o en pie en los establecimientos forestales. Entendemos que este agregado persigue la finalidad de contemplar el desfase existente entre la moneda en la que están expresadas las ventas producidas durante el ejercicio y el costo de ellas, considerando que, a los fines fiscales, ambos conceptos son computables por sus importes en moneda de origen, dada la falta de reconocimiento del ajuste integral de los estados contables previsto por las normas contables profesionales. <p>Del pasivo: en el inciso b) de ese mismo artículo se indican los que no son computables. Resumiéndolos, el denominador común de estos son los créditos de la entidad contra sus socios o accionistas en todas las situaciones posibles, en correlato con las exclusiones del activo que hemos señalado en el precedente punto 3.</p>

3. Ajuste a practicar	El importe así determinado se ajusta por la inflación del ejercicio y la diferencia entre el importe reexpresado a moneda de cierre del ejercicio y el que existía en moneda de inicio constituía el ajuste por inflación a incorporar como pérdida o como ganancia al resultado impositivo, según fuese esa diferencia positiva o negativa, respectivamente.
-----------------------	---

Tal como surge de este cuadro, esta versión original introducía un cálculo absolutamente estático de la exposición a la inflación de todo el ejercicio de los conceptos que se consideraban afectados por esta a su fecha de inicio.

Posteriormente, la ley 23260⁽²⁾ agregó a ese cálculo la posibilidad de contemplar las siguientes variaciones producidas durante el ejercicio:

Cuadro 2

Variaciones contempladas	Incidencia
Disposición de bienes en el ejercicio que eran deducibles del activo inicial	Formarán parte del ajuste de activos al inicio a incorporar al resultado impositivo.
Bienes de cambio incluidos al inicio del ejercicio que durante este pasaron a formar parte de los bienes de uso	No formarán parte del ajuste de activos al inicio a incorporar al resultado impositivo.
Retiros o aportes de activos considerados expuestos que se produjeron durante el ejercicio	Se incorporarán al ajuste reexpresándolos desde la fecha en la que se verificaron estas variaciones patrimoniales, como ganancia en el caso de los retiros por disminución de esos activos o como pérdida en caso contrario.

En definitiva, el ajuste por inflación a los fines impositivos tiene a partir de esa modificación una porción estática desde su origen y una porción dinámica agregada por esta última norma legal.

2. Criterios de valuación aplicables a los activos y pasivos computables para el ajuste

El artículo 96 dispone, al respecto, lo siguiente: que los valores y conceptos a computar serán los que se determinen al cierre del ejercicio inmediato anterior al que se liquida, enunciando a continuación las normas aplicables a los depósitos, créditos y deudas en moneda extranjera y las existencias de la misma, a esos mismos conceptos en moneda nacional, a títulos públicos y bonos y a las deudas que representen señas o anticipos de clientes que congelen precios a la fecha de su recepción. Curiosamente, en la enunciación de estos criterios no se incluye el referido a la medición de la existencia de los bienes de cambio, pese a que estos, con la excepción ya señalada respecto a la madera cortada y en pie, no forman parte de los activos a deducir.

Entendemos que, no existiendo referencia expresa al respecto, dichos bienes se valorarán al costo impositivo que será computable en oportunidad de su venta.

3. Nueva vigencia

Interrumpida su aplicación desde el 31/3/1992, la misma fue reanudada conforme a lo establecido por la ley 27468.⁽³⁾

Sus aspectos más destacables son los que reseñamos a continuación:

Cuadro 3

Vigencia (art. 3)	Ejercicios iniciados a partir del 1/1/2018.
Índice a emplear (arts. 1 y 2)	Índice de precios al consumidor nivel general (IPC). Reemplaza las series de índices de precios mayoristas que contemplaban las leyes anteriormente mencionadas.
Aplicación (art. 3)	En los primeros tres ejercicios, a partir de su nueva vigencia, el ajuste será aplicable si la variación del IPC, calculada desde el inicio y hasta el cierre de cada uno de ellos, supera al 55%, al 30% y al 15% para el primero, segundo y tercer año de aplicación, respectivamente.
Imputación (art. 4)	Un tercio en el período fiscal en el que se determine el ajuste y los dos tercios restantes, en partes iguales en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes.
	No obstante, debe considerarse que la modificación introducida por la ley 27541 al artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias dispone que el ajuste por inflación positivo o negativo correspondiente al primero y al segundo ejercicio iniciados a partir del 1/1/2019 se imputará un sexto a ese período fiscal y los cinco sextos restantes, en partes iguales, en los cinco períodos fiscales inmediatos siguientes. Lo indicado, en el párrafo anterior, no altera el cómputo de los dos tercios remanentes correspondientes a períodos anteriores en partes iguales en los dos períodos fiscales inmediatos siguientes, conforme a la disposición del artículo 4 consignada en la fila anterior y por el artículo 194 de la ley de impuesto a las ganancias, texto s/decreto 824 del 5/12/2019.
Aplicación en función de la inflación registrada (art. 3)	Este ajuste es aplicable considerando: 1. Para el primer ejercicio que se inicie a partir del 1/1/2018 cuando la inflación acumulada supere el 55%. 2. A partir del segundo ejercicio cuando supere el 30%. 3. A partir del tercer ejercicio, la pauta a superar es del 15%.

II - APLICACIÓN EN EL ÁMBITO DE LAS ENTIDADES DEDICADAS A LA ACTIVIDAD AGROPECUARIA

Del repaso de las normas de las [leyes 21894](#), [23260](#) y [27468](#), que realizado en el capítulo I surgen los aspectos que destacamos a continuación:

1. En principio no existen diferencias sustanciales en la aplicación de estas normas en los entes dedicados a la actividad agropecuaria.
2. Sin embargo, deben analizarse las mediciones de los activos específicos de esta actividad a fin de establecer las particularidades de su tratamiento en este ajuste impositivo por inflación.

Desarrollaremos este último aspecto en los siguientes apartados.

1. Clasificación de los activos específicos de esta actividad en función de su destino

Luego de las modificaciones que la [resolución técnica 46](#) -nuevo texto de la RT 22, normas contables profesionales: actividad agropecuaria (en adelante RT 22), emitido por la Junta de Gobierno de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (en adelante FACPCE)- introdujo a la mencionada RT 22, los activos específicos de la actividad agropecuaria son susceptibles de la siguiente clasificación, en función de sus respectivos destinos:

Cuadro 4

Activos específicos destinados a:	Rubros en los que se los incluye
La venta	Hacienda adquirida Hacienda de propia producción Productos agropecuarios Sementeras y otros activos biológicos destinados en crecimiento, destinados a la venta
Su empleo como factor de la producción de bienes destinados a la venta	Reproductores machos y hembras Reproductoras hembras de rodeo general Praderas, árboles frutales y floreales y otros activos destinados a la producción carentes de mercado para su comercialización

Tal como lo consignáramos en el cuadro 1, los activos biológicos que integran el grupo destinado a la producción no son computables para la determinación de la exposición a la inflación del patrimonio del ente al inicio del ejercicio en consideración, por lo que en el apartado siguiente limitaremos el análisis de las mediciones contable e impositiva solamente a los que conforman la categoría de los destinados a la venta.

2. Criterios de medición aplicables a los activos específicos destinados a la venta

El criterio básico aplicable a esos activos, de acuerdo a la nueva versión de la [RT 22](#), es el del valor razonable neto de los gastos estimados en el punto de venta (en adelante VR) en reemplazo del valor neto de realización (en adelante VNR) que sustentaba la versión original de dicha norma, y que rige en las mediciones impositivas. No obstante, la diferencia entre ambos criterios de valuación es en la mayoría de los casos insignificante e incluso nula, tal como oportunamente lo destacara Fowler Newton⁽⁴⁾. Por lo tanto, desarrollaremos nuestro análisis sobre la base de la coincidencia entre las mediciones anterior y actual que como criterio básico se indican en ambas versiones de la RT 22. Por ende, cuando en las mediciones previstas por esta nueva versión de la RT 22 indiquemos VNR, entiéndase que nos estamos refiriendo al VR.

Los criterios, ahora aplicables, expuestos comparativamente con las mediciones a los fines impositivos, son los siguientes:

Cuadro 5

Rubros indicados en el cuadro 4	Mediciones según RT 22	Mediciones impositivas
Hacienda adquirida	VNR	VNR
Hacienda de propia producción	VNR	Costo estimativo por revalúo anual
Productos agropecuarios	VNR	VNR
Sementeras y otros activos biológicos en crecimiento	VNR proporcional al grado de avance, En su defecto, costo de reposición de los insumos en los que se ha incurrido para su obtención o bien costo original de estos insumos	Costo original o el de reposición, el que resulte menor

En relación a las sementeras y otros activos biológicos en crecimiento, la composición de los costos, indicados para la medición contable y para la impositiva, presenta también las diferencias que destacamos a continuación:

1. La medición contable, de acuerdo con lo establecido por la sección 4.2.1 de la segunda parte de la resolución técnica 17 -normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general- (en adelante la RT 17), se basa en el costeo completo, lo que implica cargar a esa medición la totalidad de los insumos incurridos.
2. La medición impositiva solo imputa a estos activos los costos directos, admitiendo la deducción de los gastos indirectos en el ejercicio en el que estos se produjeron. A tal fin, considera costos directos (aunque con imprecisión terminológica los denomina "gastos") a los que sean imprescindibles para la obtención del producto, destacando además de las semillas y la

mano de obra directa, a conceptos tales como combustibles, amortización y reparación de las maquinarias afectadas a la producción, seguros, agroquímicos y fertilizantes.

IV - INCIDENCIA DE ESTAS DIFERENCIAS EN EL IMPUESTO DIFERIDO DE LA ENTIDAD

Resumimos, a continuación, el efecto que al aplicar el método del impuesto diferido provocan las diferencias existentes entre las mediciones contable e impositiva de los activos específicos destinados a la venta, las que tal como se expone en el cuadro 5 se producen solamente en la hacienda de propia producción y en las sementeras y otros activos biológicos en crecimiento:

Cuadro 6

Activos con mediciones diferentes	Mediciones		Clasificación de la diferencia
	Impositiva	Contable	
Hacienda de propia producción	Costo estimativo	VNR	Diferencia temporaria activa o pasiva, según sea su sentido
Sementeras y otros activos biológicos en crecimiento	VNR proporcional	Costo original o actual	Diferencia temporaria activa o pasiva, según sea su sentido
	Costo original o actual	Costo original o actual	Diferencia temporaria pasiva originada por los costos indirectos activados en la medición contable que han sido deducidos para determinar el resultado impositivo

Estas diferencias temporarias reversarán al producirse la venta de estos bienes, dado que el costo que será computable a los fines contable e impositivo será el que corresponde a las respectivas mediciones asignadas anteriormente.

De todos modos, esta cuestión no afecta al ajuste impositivo por inflación, objeto de este trabajo, dado su carácter estático en lo que a los bienes destinados a la venta refiere. En consecuencia, en relación a este ajuste, solamente se deben considerar las valuaciones fiscales que hemos reseñado en el cuadro 5.

V - TRATAMIENTO DE LA DIFERENCIA ENTRE LOS RESULTADOS QUE INTRODUCE EL AJUSTE IMPOSITIVO POR INFLACIÓN

Tal como lo señalamos en la última fila del cuadro 1, este ajuste introduce un resultado computable para la determinación del impuesto a las ganancias, conforme al procedimiento detallado en ese cuadro, con la incidencia de las variaciones reseñadas en el cuadro 2. En consecuencia, este ajuste agrega al resultado impositivo una pérdida o una ganancia, la que a su vez es computable en el número de ejercicios establecida en el [artículo 4 de la ley 27468](#), tal como recordamos en el cuadro 3.

La caracterización de este resultado, en el contexto del método del impuesto diferido, plantea un juego de alternativas, las que analizamos a continuación:

Cuadro 7

Considerar al ajuste	Fundamentos
Diferencia permanente	Se trata de un resultado reconocido para la determinación del resultado impositivo sin incidencia en el resultado contable.
Diferencia temporaria	Tal como lo hemos recordado en el cuadro 3, el artículo 4 de la ley 27468 dispone su cómputo diferido a dos o a cinco ejercicios posteriores al de su determinación, según sea la fecha de inicio de este. Este diferimiento es susceptible de reconocerse como una diferencia de carácter temporario, originando un impuesto diferido activo cuando ese resultado es negativo, dado que constituye un gasto pendiente de deducción en los próximos ejercicios, o bien pasivo en el menos probable caso contrario.

Teniendo en cuenta que ambas posibilidades se sustentan en sólidos fundamentos, consideraremos el tratamiento de esta nueva diferencia como temporaria primero y como permanente luego, sobre la base del siguiente caso práctico referido a un ente dedicado a la agricultura y a la ganadería de invernada. El ejercicio objeto de este caso finalizó el 31/3/2021 y en él, conforme a la pauta indicada en el [artículo 3 de la ley 27468](#), corresponde realizar el ajuste impositivo por inflación.

1. Asignando al ajuste el carácter de diferencia temporaria

1.1. Situación patrimonial al inicio del ejercicio

La situación patrimonial al cierre del ejercicio anterior a considerar para la realización de ese ajuste es la que se indica a continuación⁽⁵⁾:

Cuadro 8

Rubros	Mediciones contables en moneda al 31/3/2020		Mediciones impositivas al 31/3/2020	Diferencias temporarias pasivas
	Nominal	Cierre del ejercicio anterior		
Activo				
Activos monetarios	104.000	104.000	104.000	
Sementeras en crecimiento	402.000	435.000	402.000	33.000
Animales destinados a la venta	1.650.000	1.650.000	1.050.000	
Bienes de uso	1.500.000	1.850.000	1.500.000	350.000
Total del activo	3.656.000	4.039.000	3.656.000	383.000
Pasivo				
Pasivos monetarios	970.000	970.000	970.000	
Impuesto a las ganancias a pagar	268.000	268.000	268.000	
Impuesto diferido	18.000	18.000	18.000	
Total del pasivo	1.256.000	1.256.000	1.256.000	
Patrimonio neto	2.400.000	2.783.000	2.400.000	383.000

En relación al contenido de este cuadro, se efectúan las siguientes aclaraciones:

- Los activos y pasivos monetarios son en su totalidad computables en la determinación del ajuste.
- Las sementeras en crecimiento se encuentran valuadas al costo de los insumos incurridos para su obtención, alternativa admitida por la RT 22. En la primera columna se consigna su importe previo a la reexpresión, y en la segunda el que resultó luego de practicada esta. La medición impositiva es coincidente con el importe sin reexpresar.
- La hacienda destinada a la venta, dadas las características de la actividad ganadera del ente, proviene de adquisiciones. Por lo tanto, la medición contable realizada antes de la reexpresión es la misma que la indicada para los rubros reexpresados, coincidiendo también con la impositiva basada en el VNR.
- Los bienes de uso, que incluyen el campo en el que se desarrollan las explotaciones agrícola y ganadera, y el equipamiento y las maquinarias afectadas a estas explotaciones, se encuentran valuados al costo neto de depreciaciones sin reexpresar en la primera columna, reexpresado en la segunda, y nuevamente sin reexpresar en la medición impositiva.
- El impuesto a las ganancias a pagar se incluye por el importe neto de anticipos y retenciones adeudado a la fecha a la que refiere esta información. La medición impositiva es coincidente con la contable, dado el carácter de permanente que en principio existiría entre ambas, ya que la base balance del método del impuesto diferido es anulada mediante la adecuación del importe impositivo al consignado contablemente.
- El impuesto diferido incluye los siguientes conceptos:
 - Impuesto diferido pasivo por \$ 95.750.-, cifra que representa el 25% de las diferencias temporarias incluidas al 31/3/2020 en el cuadro 7. Esa tasa es la que correspondía asignar a esa fecha a las reversiones de diferencias temporarias, dado que es la que se preveía que estaría vigente a partir de los ejercicios iniciados el 1/1/2020. (9)
 - Impuesto diferido activo por un total de \$ 77.750.- correspondiente a cuotas del ajuste impositivo por inflación pendientes de utilización, que se originaron en los ejercicios iniciados el 1/4/2018 y 1/4/2019, de acuerdo al siguiente detalle:

Cuadro 9

Originadas en ejercicio iniciado el	Cantidad de cuotas pendientes	Importes	
		De cada cuota	Total
1/4/2018	1	10.500	10.500
1/4/2019	5	13.450	67.250
Total			77.750

Téngase en cuenta que solo son computables, a los fines del ajuste impositivo, los conceptos enumerados en los tres primeros puntos del detalle anterior. Por el contrario, los bienes de uso, incluidos en el punto 4, y el impuesto a las ganancias a pagar y el diferido, consignados en los puntos 5 y 6, respectivamente, no forman parte de los activos y pasivos computables.

1.2. Variación computable producida en el ejercicio

De acuerdo a la decisión adoptada en la asamblea general ordinaria, celebrada en julio de 2020, se aprobó el pago de dividendos a accionistas por \$ 330.000.-

1.3. Situación a la fecha de cierre del ejercicio

1. Los índices de inflación aplicables al caso, de acuerdo a lo dispuesto por la FACPCE mediante su resolución 539/2018, son los siguientes:

Cuadro 10

Mes	Índice	Inflación hasta fecha de cierre
-----	--------	---------------------------------

Marzo 2020	305,5515	42,65
Julio 2020	328,2014	32,80
Marzo 2021	435,8657	.-

2. Para la contabilización del impuesto a las ganancias del ejercicio se cuenta con la siguiente información, previa a la inclusión del ajuste impositivo por inflación:

Cuadro 11

Conceptos	Importes
Impuesto determinado por el ejercicio	168.000
Impuesto diferido del ejercicio - Aumento de pasivo	86.700
Impuesto devengado	254.700

No siendo el objetivo de este trabajo el desarrollo del método del impuesto diferido, sino tan solo la incidencia en el mismo del ajuste impositivo por inflación, no nos extendemos en desarrollar cálculos que permitan arribar a las cifras incluidas en este cuadro, indicando al lector que considere a las mismas simplemente como datos previos a la consideración de la referida incidencia. (2)

3. La variación adicional a la anteriormente indicada del impuesto diferido activo, como consecuencia del ajuste impositivo por inflación del ejercicio y la reversión del contabilizado por cuotas pendientes por este concepto proveniente de ejercicios anteriores, es la siguiente:

Cuadro 12

Conceptos	Rubros expuestos	Inflación aplicable	Ajuste computable
Activos computables al inicio del ejercicio: cuadro 8	2.156.000		
Pasivos monetarios al inicio del ejercicio - cuadro 8	-970.000		
Capital expuesto y pérdida computables para el ajuste	1.186.000	42,65%	-505.829
Variación a considerar: retiro de utilidades	330.000	32,80%	+108.240
Pérdida por inflación			-397.589

Esta pérdida se deducirá para el cálculo del resultado impositivo en seis cuotas iguales y consecutivas de \$ 66.265.- cada una, la primera de ellas en el ejercicio actual. El efecto impositivo de cada cuota a la tasa del 25% que iba a regir a partir del ejercicio siguiente era de \$ 11.044.-

4. El impuesto diferido ha tenido en el ejercicio la siguiente evolución:

Cuadro 13

Conceptos	Importes parciales	Importes totales
Saldo inicial - pasivo neto - cuadro 8		-18.000
Aumento de pasivo antes del ajuste impositivo por inflación - cuadro 11		-86.700
Aumento de activo generado por el ajuste - cuadro 12: 397.589 x 25%		+99.397
Impuesto diferido proveniente de este ajuste deducible del impuesto a pagar del ejercicio - Reversiones de impuesto diferido activo:		
a) 3ª cuota proveniente del ejercicio finalizado el 31/3/2019 - cuadro 9	-10.500	
b) 2ª cuota proveniente del ejercicio finalizado el 31/3/2020 - cuadro 9	-13.450	
c) 1ª cuota proveniente del ejercicio finalizado el 31/3/2021 - cálculo al pie del cuadro 12	-11.044	-34.994
Saldo de impuesto diferido al final del ejercicio - Pasivo neto		-40.297

Las cifras precedidas por el signo menos indican impuesto diferido inicial pasivo, aumento de ese pasivo y reversión de impuesto diferido activo. La cifra precedida por el signo más representa aumento de activo por impuesto diferido.

5. La contabilización del impuesto a las ganancias del ejercicio, una vez incorporada la incidencia del impuesto diferido proveniente del ajuste por inflación deducible en el ejercicio, surgirá del siguiente cálculo:

Cuadro 14

Conceptos	Importes previos al ajuste s/cuadro 11	Incidencia de cuotas deducibles s/cuadro 13	Importes definitivos
Impuesto determinado por el ejercicio	168.000	-34.994	133.006
Impuesto diferido del ejercicio - aumento de pasivo y reversión de activo	86.700	+34.994	121.694
Impuesto devengado	254.700		254.700

Como puede observarse, el impuesto devengado en el ejercicio antes de computar la incidencia del ajuste impositivo por inflación no se modifica, debido a que el menor impuesto determinado como consecuencia de la deducción de cuotas provenientes de ese ajuste es imputado a la disminución del activo reconocido por las cuotas que se encontraban pendientes de deducción.

2. Tratando al resultado proveniente del ajuste impositivo por inflación como diferencia permanente

Como señalamos en el cuadro 7, la posibilidad de asignar a este ajuste el carácter de diferencia permanente se sustenta en su incidencia en el resultado impositivo sin su correspondiente correlato en el contable.

En este caso, el efecto de esa diferencia en cada ejercicio será solo por la porción computable en él, postergando la incorporación de las restantes cuotas al cálculo del impuesto devengado del período en el que legalmente sea procedente su deducción. Por lo tanto, en el caso planteado, el tratamiento propuesto en el cuadro 14 tendrá ahora la siguiente resolución:

Cuadro 15

Conceptos	Importes previos al ajuste s/cuadro 11	Incidencia de cuotas deducibles s/cuadro 13	Importes definitivos
Impuesto determinado por el ejercicio	168.000	-34.994	133.006
Impuesto diferido del ejercicio - aumento de pasivo y reversión de activo	86.700		86.700
Impuesto devengado	254.700	-34.994	219.706

A diferencia entonces del tratamiento que se detalla al pie del cuadro 14, para el caso de tratarse a esta diferencia como temporaria, el impuesto devengado en el ejercicio antes de computar la incidencia del ajuste impositivo por inflación se reduce como consecuencia de la disminución del impuesto determinado originada en la deducción de las cuotas computables en el ejercicio, dado que ahora esa diferencia forma parte, junto con el resultado contable, del importe cuyo efecto impositivo constituye el cargo que se efectuará al resultado del ejercicio en concepto de impuesto a las ganancias.

3. Conclusiones acerca del tratamiento de esta diferencia

Como puede observarse en los apartados anteriores del capítulo III de este trabajo, la contabilización del ajuste impositivo por inflación en entes dedicados a la actividad agropecuaria reviste características que no la diferencian en demasía de la que debe practicarse en la generalidad de los entes, salvo las derivadas de las particularidades acerca de la medición de los bienes destinados a la venta en esta actividad.

Una vez contempladas esas mediciones, el ajuste plantea situaciones comunes con muchas de las restantes actividades económicas, en especial su caracterización como diferencia permanente o temporaria en el marco de la aplicación del método del impuesto diferido.

Conforme al análisis que hemos realizado en este capítulo, consideramos que:

1. Ambas caracterizaciones se encuentran adecuadamente fundamentadas, por lo que son susceptibles de aplicación en tanto una norma de la FACPCE no defina la categoría que corresponde asignarle.
2. Según sea la calificación que se asigne a esta diferencia, se presentarán las siguientes situaciones:
 - a) Su consideración como diferencia temporaria requiere el reconocimiento del crédito por las cuotas pendientes de aplicación contra el impuesto a las ganancias a pagar en futuros ejercicios, por lo que las cuotas deducibles en el ejercicio en consideración no afectan al impuesto devengado en el mismo, dado que son consideradas como una afectación del activo por impuesto diferido, mediante el cual se reconoce ese crédito.
 - b) De considerársela una diferencia permanente, el aludido crédito no es objeto de reconocimiento anticipado, por lo que el efecto impositivo de la afectación de las cuotas deducibles en el ejercicio constituye una disminución del impuesto devengado.

No existe por parte de la FACPCE una disposición acerca del tratamiento que debería aplicarse. No obstante, y pese a reconocer los fundamentos de la consideración como diferencia permanente, nos inclinamos por su caracterización como diferencia temporaria, debido a que de este modo se reconoce la existencia de un crédito a realizar con futuras disminuciones de los importes a pagar por el impuesto a las ganancias, reflejando así, de forma más aproximada, la realidad económica de la entidad emisora de la información.

Obviamente, el reconocimiento de este activo por impuesto diferido queda sujeto a la evaluación acerca de su realización, lo que requerirá estimar si existirán ganancias gravadas por el impuesto en cuantía suficiente para absorber ese crédito.

Nota:

(1) Sancionada el 27/10/1978 y publicada en el BO: 1/11/1978

(2) Sancionada el 25/9/1985 y publicada en el BO: 11/10/1985

(3) Publicada en el BO: 4/12/ 2018, con vigencia y aplicación a partir de ese día.

(4) Fowler Newton, Enrique: "Contabilidad superior" - LL - Bs. As. - 2010 - 6ª ed. - T. I - pág. 58

(5) A fin de no extender, innecesariamente, la información contenida en este estado, resumimos su contenido unificando rubros afines entre sí, como lo son los monetarios. Por la misma razón omitimos la clasificación de activos y pasivos en corrientes y no corrientes

(6) Con posterioridad, la ley 27630 estableció un sistema de tasas progresivas para gravar el impuesto a las ganancias correspondiente a ejercicios de entidades incluidas en el artículo 69 de la ley del gravamen que comiencen a partir del 1/1/2021. Por lo tanto, esta modificación no afecta al ejercicio económico que en este caso estamos considerando

(7) Hemos desarrollado la aplicación de este método en nuestro libro "Método del impuesto diferido en el marco de los estados contables ajustados por inflación", Osmar D. Buyatti Librería y Editorial, Buenos Aires, diciembre de 2020