

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

Caso Nro 5 - HPC & CO S.R.L.

Antes de comenzar con el ejercicio propiamente dicho, queremos agradecer al **Dr. Hernán Pablo Casinelli** por permitirnos utilizarlo. El mismo es una adaptación del que se encuentra desarrollado por el autor en su libro "CONTABILIDAD PARA USUARIOS EXTERNOS" de la Editorial Aplicación Tributaria S.A.

Datos

El 01/01/X7 se constituyo la empresa HPC & CO S.R.L., la cual se dedica a la comercialización de productos de consumo masivo. El capital *suscripto e integrado* en ese momento fue de \$ 200.000. Los gastos de constitución ascendieron a \$ 5.000, los cuales fueron abonados en efectivo en dicho momento. Contablemente se activaron dichos gastos y se decidio reconocerlos en resultados en una forma sistematica, durante el plazo de 5 años. Sin embargo las normas tributarias no admiten esa posibilidad, por lo cual impositivamente se los dedujo completamente en el primer ejercicio.

El 02/01/X7 la sociedad adquirió el inmueble en el cual tiene sus oficinas y el depósito de sus mercaderías (valor de contado: USD 50.000), de cincuenta (50) años de vida util, por medio de un préstamo hipotecario que deberá abonar dentro de dos (2) años. Para la comtabilización inicial se utilizo el tipo de cambio a dicho momento (\$ 3 por cada dólar). El importe final a devolver, en dólares es de USD 70.000.

La evolución del tipo de cambio durante el año X7 fue la siguiente:

Mes	Tipo de cambio al cierre de cada mes \$
Enero	3,10
Febrero	3,10
Marzo	3,15
Abril	3,18
Mayo	3,16
Junio	3,20
Julio	3,18
Agosto	3,15
Septiembre	3,15
Octubre	3,18
Noviembre	3,10
Diciembre	3,20

Se compraron muebles y útiles de oficina por \$ 15.000, los cuales se abonaron en efectivo. La vida útil asignada fue de diez (10) años.

El 20/04/X7 se compraron mercaderías de reventa por \$ 100.000, las cuales se abonaron en efectivo.

El 20/12/X7 se vendieron la mitad de las mercaderías, por lo cual se firma un documento a treinta (30) días por \$ 90.000. En operaciones de contado (y para volúmenes de venta similares) la empresa realiza un 5% de descuento

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

Datos al cierre del ejercicio

Al 31/12/X7 el costo de reposición de las mercaderías en stock es de \$ 55.000. De acuerdo a las normas contables profesionales, los bienes de cambio se deben medir de acuerdo a su costo de reposición, mientras que para las normas impositivas se debe medir de acuerdo a su costo historico.

La tasa de imposición vigente al 31/12/X7, de acuerdo a la Ley de Impuesto a las ganancias es del 35%

Se pide :

Con los datos que se brindan, confeccionar los estados contables de acuerdo a normas contables profesionales y normas contables impositivas, calcular el cargo por impuesto a las ganancias del periodo y los activos y pasivos por impuestos diferidos que correspondan, de acuerdo al "*metodo del Impuesto diferido basado en el balance*"

SOLUCION

a) Obtención de las bases contables de activos y pasivos

a.1) Primeramente, se deberán obtener las mediciones contables, para lo cual HPC & CO S.R.L. debio realizar las siguientes registraciones:

Caja	200.000		
a Capital			200.000
<i>Por la constitución de la sociedad</i>			
Gastos pre-operativos	5.000		
a Caja			5.000
<i>Por el pago de gastos de constitución</i>			
Inmuebles	150.000		
a Prestamos			150.000
<i>Por la compra del inmueble de la entidad</i>			
Muebles y útiles	15.000		
a Caja			15.000
<i>Por la compra del mobiliario del ente</i>			
Mercaderías	100.000		
a Caja			100.000
<i>por la compra de mercaderías de reventa</i>			
Deudores por ventas	90.000		
a Intereses positivos a devengar			4.500
a Ventas			85.500
<i>Por la venta de mercaderías</i>			
Costo de mercaderías vendidas	50.000		
a Mercaderías			50.000
<i>por la compra de mercaderías de reventa</i>			

2) Luego deberá realizar las registraciones necesarias para que al cierre, activos y pasivos queden correctamente medidos:

2.1) Ajustes vinculados con los préstamos

Intereses perdidos (1)	28.900		
a Prestamos			28.900
Diferencia de cambio (1)	10.414		
a Prestamos			10.414

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

(1) Estos importes surgen de los siguientes cuadros

Mes	Capital inicial USD	(1+i) ⁿ	Interes acumulado USD	Interes devengado USD	Deuda USD	Intereses	
						Tipo de cambio de cada mes	Saldo en pesos
1	50.000	1,01412	705,92	705,92	50.705,92	3,10	2.188
2	50.000	1,02844	1.421,81	715,89	51.421,81	3,10	2.219
3	50.000	1,04296	2.147,80	725,99	52.147,80	3,15	2.287
4	50.000	1,05768	2.884,05	736,24	52.884,05	3,18	2.341
5	50.000	1,07261	3.630,69	746,64	53.630,69	3,16	2.359
6	50.000	1,08776	4.387,87	757,18	54.387,87	3,20	2.423
7	50.000	1,10311	5.155,74	767,87	55.155,74	3,18	2.442
8	50.000	1,11869	5.934,45	778,71	55.934,45	3,15	2.453
9	50.000	1,13448	6.724,15	789,71	56.724,15	3,15	2.488
10	50.000	1,15050	7.525,01	800,86	57.525,01	3,18	2.547
11	50.000	1,16674	8.337,17	812,16	58.337,17	3,10	2.518
12	50.000	1,18322	9.160,80	823,63	59.160,80	3,20	2.636
13	50.000	1,19992	9.996,05	835,26	59.996,05	Total	28.900
14	50.000	1,21686	10.843,10	847,05	60.843,10		
15	50.000	1,23404	11.702,11	859,01	61.702,11		
16	50.000	1,25146	12.573,25	871,14	62.573,25		
17	50.000	1,26913	13.456,68	883,43	63.456,68		
18	50.000	1,28705	14.352,59	895,91	64.352,59		
19	50.000	1,30522	15.261,15	908,56	65.261,15		
20	50.000	1,32365	16.182,53	921,38	66.182,53		
21	50.000	1,34234	17.116,92	934,39	67.116,92		
22	50.000	1,36129	18.064,51	947,58	68.064,51		
23	50.000	1,38051	19.025,47	960,96	69.025,47		
24	50.000	1,40000	20.000,00	974,53	70.000,00		

	USD	Tipo Cambio	Pesos	
Medicion original	50.000	3,00	150.000	
Intereses devengados			28.900	
Importe al cierre (Teórico)			178.900	} 10.414 Diferencia de Cambio
Importe al cierre (Real)	59.161	3,20	189.314	

2.2) Ajustes por las depreciaciones del período:

Depreciaciones bienes de uso (2)	3.000	3.000
a Depreciaciones acumuladas bienes de uso		
Depreciación Gastos pre-operativos (\$ 5000 *20%)	1.000	1.000
a Depreciaciones acumuladas gastos pre-operativos		
	4000	4000

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

(2) Surge del siguiente calculo

Inmuebles

Valor original	150.000	
Total	150.000	
Depreciación	2%	3.000

Muebles y utiles

Valor original	15.000,00	
Depreciacion	10%	1.500

Total **4.500**

2.3) Ajustes vinculados con los créditos por ventas

Intereses positivos a devengar (3)		1.650
a Intereses ganados		1.650

(3) Surge del siguiente calculo:

Interes total	4.500	
Plazo en días:	30	
Proporcional en días:	11	
Interes devengado:	1.650	(\$ 4500 x 11 d /30 d)

2.4) Ajustes vinculados con los bienes de cambio

Mercaderías		5.000
Costo de mercaderías vendidas		5.000
a Resultado por tenencia de mercaderías		10.000

3) Por lo tanto, podríamos armar el siguiente papel de trabajo:

Cuentas	D	H	Activo	Pasivo y PN	R(-)	R(+)
Caja	80.000		80.000			
Capital		200.000		200.000		
Gastos Pre-Operativos	5.000		5.000			
Inmuebles	150.000		150.000			
Muebles y útiles	15.000		15.000			

Prestamos		189.314		189.314		
Mercaderías	55.000		55.000			
Costo de merc. vendidas	55.000				55.000	
Resultados por tenencia		10.000				10.000
Deudores por ventas	90.000		90.000			
Intereses a devengar		2.850	(2.850)			
Ventas		85.500				85.500
Intereses ganados		1.650				1.650
Intereses perdidos	28.900				28.900	
Diferencias de cambio	10.414				10.414	
Dep. bienes de uso	4.500				4.500	
Dep. acum. bienes de uso		4.500	(4.500)			
Dep. gastos pre-operativos	1.000				1.000	
Dep. acum. gastos pre-oper		1.000	(1.000)			
Totales	494.814	494.814	386.650	389.314	99.814	97.150
			(2.664)		(2.664)	

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

4) Y podríamos llegar a la siguiente medición contable de activos y pasivos (por rubros)

Activos

Caja y Bancos	80.000
Créditos por ventas	87.150
Bienes de cambio	55.000
Gastos pre-operativos	4.000
Bienes de uso	160.500
	386.650

Pasivo y Patrimonio Neto

Prestamos	189.314
Patrimonio Neto	200.000
	389.314

b) Obtención de las bases impositivas de activos y pasivos

Recordemos que las bases impositivas de activos y pasivos son los importes con los que esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto a las ganancias. Por lo tanto, la siguiente sería la base impositiva de activos y pasivos

Activos

Caja y Bancos	80.000	
Créditos por ventas	87.150	(1)
Bienes de cambio	50.000	(2)
Gastos pre-operativos	-	(3)
Bienes de uso	160.500	(4)

Pasivo y Patrimonio Neto

Prestamos	189.314	(5)
-----------	---------	-----

(1) Dado que sus ingresos no tributarán en ejercicios futuros, la base fiscal es igual a la base contable

(2) Dado que la norma impositiva establece que se midan a costo historico, este será el importe deducible de ganancias futuras

(3) Como imposiitvamente se lo deduce todo el primer año, en períodos futuros no se podrá deducir nada por este concepto

(4) Inmuebles: \$ 150.000 - \$ 3.000 = \$ 147.000

Muebles y Utiles: \$ 15.000 - \$ 1.500 = \$ 13.500

(5) Es igual a su base contable menos cualquier importe a deducir en el futuro (\$ 189.314 - \$ 0 = \$ 189.314)

c) Comparación de las bases contables e impositivas de activos y pasivos, y obtención de las diferencias temporarias

Para esto deberíamos proceder de este modo:

	Base contable	Base impositiva	Diferencias Temporarias
Activos			
Caja y Bancos	80.000	80.000	-
Créditos por ventas	87.150	87.150	-
Bienes de cambio	55.000	50.000	-5.000
Gastos pre-operativos	4.000	-	-4.000
Bienes de uso	160.500	160.500	-
Pasivos			
Prestamos	189.314	189.314	-

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

d) Verificar que ninguna de las diferencia temporarias estén vinculadas con las excepciones al reconocimiento de impuestos diferidos.

En este caso, ninguna de las diferencias está vinculada con excepciones a la regla general del metodo del pasivo basado en el balance.

Recordemos que estas tres son:

- * Las diferencias vinculadas con plusvalías o "llaves de negocios";
- * Las diferencias por la incorporacion de activos cuya base contable difiera de la base impositiva, siempre que no afecten resultados fiscales que provengan de combinaciones de negocios,
- * Las diferencias vinculadas con inversiones permanentes

e) Obtención de los activos y pasivos por impuestos diferidos al cierre del período

Para ello debemos multiplicar las diferencias temporarias por la tasa de imposición vigente al cierre (35%), y:

- * Las diferencias temporarias "deducibles" daran lugar al reconocimiento de "activos por impuestos diferidos"
- * Las diferencias temporarias "imponibles" daran lugar al reconocimiento de "pasivos por impuestos diferidos"

	Base contable	Base impositiva	Diferencias Temporarias	Dif. Tempor. X 35%
Activos				
Caja y Bancos	80.000	80.000	-	-
Créditos por ventas	87.150	87.150	-	-
Bienes de cambio	55.000	50.000	(5.000)	(1.750)
Gastos pre-operativos	4.000	-	(4.000)	(1.400)
Bienes de uso	160.500	160.500	-	-
Pasivos				
Prestamos	189.314	189.314	-	-
Total Impuesto Diferido (Neto)				(3.150)

f) Comparación de las mediciones al inicio y al cierre del ejercicio de los activos y pasivos por impuestos diferidos

	Pesos
Impuestos diferidos (netos) al inicio	-
Impuestos diferidos (netos) al cierre	<u>(3.150) pasivos</u>
Cargo al resultado del ejercicio	3.150 pérdida

g) Obtención del "impuesto corriente" (proveniente de la declaración jurada)

Para poder obtener la obligación impositiva (o el crédito, en caso de corresponder), deberemos obtener el resultado de acuerdo a normas tributarias, para lo cual deberemos:

- 1) Determinar el resultado contable
- 2) Realizar los ajustes necesarios de forma tal de obtener el resultado impositivo (conciliación)

Por lo tanto, procederemos del siguiente modo

- 1) Determinación del resultado contable:

* El Estado de Resultados contable es el siguiente:

	Importe
Ventas	85.500
Costo de ventas	<u>(55.000)</u>
Ganancia bruta	30.500
Depreciaciones	(5.500)
Intereses perdidos	(28.900)
Intereses ganados	1.650
Diferencia de cambio (prestamos)	(10.414)
Resultado por tenencia	<u>10.000</u>
Resultado (antes de impuestos)	(2.664) (1)

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

(1) El mismo coincide con el resultado por diferencia patrimonial:

$$\begin{array}{rclcl} \text{Patrimonio neto final} - \text{Patrimonio neto inicial} & = & & & \\ = & 197.336 & - & 200.000 & = & (2.664) \end{array}$$

2) Realización de la conciliación entre el resultado contable e impositivo

La misma sería la siguiente:

	Importe
Resultado contable	(2.664)
Ajustes que aumentan el resultado contable	
Depreciaciones contables	5.500
Menor costo de ventas	5.000
Ajustes que disminuyen el resultado contable	
Gastos Pre-operativos	(5.000)
Depreciaciones impositivas	(4.500)
Resultado por tenencia (bienes de cambio)	(10.000)
Resultado impositivo	(11.664)

Por lo tanto, dado que el resultado impositivo es un quebranto, deberemos reconocer un crédito por quebranto impositivo:

$$\begin{array}{rclcl} \text{Crédito por quebranto} & = & \text{Quebranto impositivo} \times \text{Tasa de imposición} & & \\ (11.664) & \times & 35\% & = & (4.082) \end{array}$$

h) Registración del cargo contable por el impuesto a las ganancias del período

Recordemos que el cargo final en el Estado de Resultados por el impuesto a las ganancias será igual a la suma de:

a) El impuesto corriente (que surge de la liquidación impositiva pertinente), más

b) El cargo por cambios en impuestos diferidos netos

Por lo tanto en nuestro caso sería:

	Importe
Impuesto corriente (según punto g)	4.082 (Ganancia)
Cambios en impuestos diferidos netos (según punto f)	(3.150) (Pérdida)
Cargo final por impuesto a las ganancias	932

Por lo tanto, la registración que debería hacerse sería:

Activo por impuestos diferidos - Crédito por quebrantos fiscal (A+)	4.082	
a Impuesto a las ganancias (R +)		4.082
Impuesto a las ganancias (R -)	3.150	
a Pasivo por impuestos diferidos (P+)		3.150

o, lo que es lo mismo:

Activo por impuestos diferidos - Crédito por quebrantos fiscal (A+)	4.082	
a Pasivo por impuestos diferidos (P+)		3.150
a Impuesto a las ganancias (R +)		932

La contrapartida del AID es un ingreso por Impuesto a las Ganancias cuya exposición, en el estado de resultados, permitirá determinar los resultados netos de su efecto fiscal. **Así como una ganancia contable no puede considerarse neta sin la detracción del gasto por el Impuesto a las Ganancias, tampoco una pérdida puede reputarse neta sin el cómputo del ingreso por el mismo motivo.**

Consideraciones sobre el "metodo del impuesto diferido basado en el balance"

Como consideraciones a realizar respecto del método del impuesto diferidos podemos llegar a establecer al siguiente regla:

Activo contable < Activo impositivo	Generan " activos por impuestos diferidos "
Pasivo contable > Pasivo impositivo	
Activo contable > Activo impositivo	Generan " pasivos por impuestos diferidos "
Pasivo contable < Pasivo impositivo	

Metodo del Impuesto Diferido

Expositores: Cr Carlos Dario Torres - Cr Hugo Marcelo Nazar - Cr Diego Sibello

Pasos desarrollados en la práctica:

- a) Obtención de las bases contables de activos y pasivos
- b) Obtención de las bases impositivas de activos y pasivos
- c) Comparación de las bases contables e impositivas de activos y pasivos, y obtención de las diferencias temporarias
- d) Verificar que ninguna de las diferencia temporarias estén vinculadas con las excepciones al reconocimiento de impuestos diferidos.
- e) Obtención de los activos y pasivos por impuestos diferidos al cierre del período
- f) Comparación de las mediciones al inicio y al cierre del ejercicio de los activos y pasivos por impuestos diferidos
- g) Obtención del "impuesto corriente" (proveniente de la declaración jurada)
- h) Registración del cargo contable por el impuesto a las ganancias del período