

Contabilización del impuesto a las ganancias según NIIF y balance fiscal

Castro, José Luis

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene el objetivo de analizar los principales aspectos teóricos, y fundamentalmente prácticos, relacionados con la metodología de registración contable del impuesto a las ganancias según las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y su adaptación para el cumplimiento de las normas fiscales argentinas.

A tal efecto, en la sección II se comentan los aspectos teóricos principales aplicables en relación con la metodología de reconocimiento y registración del impuesto a las ganancias, contenidos en la Norma Internacional de Contabilidad nro. 12 (NIC 12).

En la sección III se expone una metodología secuencial propuesta para el cálculo y registración del impuesto a las ganancias.

En la sección IV se incluye un caso de aplicación práctica a efectos de reforzar la base teórica comentada en las secciones II y III.

II. ASPECTOS TEÓRICOS GENERALES

Definiciones

Los siguientes términos se usan en la NIC 12 con el significado que a continuación se especifica:

Resultado contable es la ganancia neta o la pérdida neta del ejercicio antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia (pérdida) fiscal es la ganancia (pérdida) de un ejercicio, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por la autoridad fiscal, sobre la que se calculan los impuestos a pagar (recuperar).

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del ejercicio, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es el importe a pagar (o a recuperar) por el impuesto a las ganancias relativa a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio.

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos a las ganancias a pagar en ejercicios futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos a las ganancias a recuperar en ejercicios futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en ejercicios anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de ejercicios anteriores.

Diferencias temporarias son las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos.

Las diferencias temporarias pueden ser:

a) diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; p. ej.,

- Mayor importe de amortización contable sobre la impositiva de un bien de uso o intangible aún no deducible.

- Previsión contable por deudores incobrables aún no deducible impositivamente por no reunir aún los índices requeridos por la ley de impuesto a las ganancias.

- Previsión contable por un juicio en contra de una sociedad aún no deducible impositivamente por no haberse aun dictado una sentencia judicial.

b) diferencias temporarias imponibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado; p. ej.,

- Mayor importe de amortización impositiva sobre la contable de un bien de uso o intangible que transitoriamente reduce la base imponible.

- Mayor valor de existencias (bienes de cambio) contable con respecto al que se determina según normas fiscales

- Revaluaciones contables que generan mayor valor contable de los bienes de uso por sobre sus valores impositivos.

Diferencias permanentes: son diferencias definitivas entre una medición contable y su base impositiva, que nunca serán gravables o deducibles; p. ej.,

- Rentas exentas por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

- Desgravaciones impositivas.

- Gastos no admitidos impositivamente (p. ej., ciertos gastos de representación y en general gastos que no pueden justificar que son necesarios para la operatoria del ente).

- Gastos contables en exceso a los topes permitidos por la ley de impuesto a las ganancias (por ejemplo, donaciones por encima del límite deducible de acuerdo a esa ley, gastos de automotores que exceden el tope deducible).

Base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a los activos o pasivos.

II.1. Impuesto diferido

La aplicación del método de impuesto diferido implica reconocer la registración de los impuestos a las ganancias sobre la base del devengamiento contable.

No se modifica el impuesto corriente a declarar o pagar.

Surgen dos efectos en las registraciones:

1. Activos o pasivos por diferencias temporarias entre mediciones contables y bases fiscales que se compensan en el tiempo.

2. Activación de quebrantos impositivos.

II.2. Argumentos básicos

1. Ciertas partidas intervienen en la determinación del impuesto en un período distinto al de su reconocimiento contable y esta situación se reversará en ejercicios futuros.

En consecuencia:

Ello debería reflejarse contablemente en cuentas de activo o pasivo según el caso.

2. En un período dado se determina un quebranto impositivo que puede reducir las obligaciones impositivas que se determinen en ejercicios futuros.

En consecuencia:

Una partida de naturaleza de créditos debería ser reconocida contablemente.

Diferencia temporaria:

Se registra como activa (deducible en el futuro), si:

La diferencia temporaria 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.

Ejemplo: Previsión contable no deducible el primer año impositivamente por un juicio con sentencia desfavorable a la sociedad en el segundo año.

Se registra como pasiva (imponible en el futuro), si:

La diferencia temporaria 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.

Ej.: Amortización impositiva total de un intangible en el primer año y que contablemente se amortiza en

dos años.

¿Por qué sólo las diferencias temporarias se consideran para determinar el saldo de impuesto diferido?

Porque las permanentes nunca van a generar diferencias de "devengamiento" entre lo contable y lo impositivo.

Las transitorias, sí.

II.3. 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:

No se deben registrar.

Para sustentar que los quebrantos impositivos son compensables y por ende activables, el ente deberá considerar lo siguiente:

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

II.4. Efectos por cambio en la alícuota

Se debe tener en cuenta la tasa vigente al momento que es esperable la compensación.

En consecuencia:

Se deben ajustar los saldos pendientes de activos y pasivos por diferencias temporarias y por quebrantos a compensar al momento de conocerse un cambio en la alícuota del impuesto.

II.5. Evaluación de los activos por impuesto diferido

En el caso que el saldo de activos por impuesto diferido:

1. Exceda a los pasivos por impuesto diferido y
2. Sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas + los quebrantos impositivos + créditos fiscales no utilizados.

No se reconocerá el activo por impuesto diferido.

II.6. Cuestiones de exposición

Los saldos pendientes por diferencias transitorias se exponen según NIIF:

Activo: Cuenta separada (NCPA - Normas Contables Profesionales Argentinas: otros créditos).

Pasivo: Cuenta separada (NCPA: otras deudas).

Los saldos pendientes por quebrantos impositivos se exponen en:

Cuenta separada (NCPA: ídem).

Apertura en corriente y no corriente

Normalmente los saldos pendientes tanto por diferencias temporarias como por quebrantos impositivos serán compensados a lo largo de más de un ejercicio.

En consecuencia:

Es muy importante:

Evaluar sobre la base de una seria proyección y planificación impositiva, en que períodos o ejercicios se espera que tengan lugar las compensaciones, para determinar la adecuada segregación en corriente y no corriente.

Requisitos de información complementaria

En notas a los estados contables/financieros se debe exponer lo siguiente:

- a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal, 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 activo por impuesto diferido cuando en los ejercicios corriente y precedente la empresa haya tenido pérdidas.

III. METODOLOGÍA SECUENCIAL

A continuación, se sintetizan los pasos secuenciales propuestos relacionados con la determinación y la registración contable del impuesto a las ganancias:

a. Elaborar los estados contables previos que sirvan de base para el cálculo del impuesto a las ganancias,

b. Efectuar el cálculo de la provisión del impuesto a las ganancias,

c. Desde el papel de trabajo del cálculo de la provisión del impuesto, identificar las diferencias permanentes y transitorias para poder efectuar la conciliación entre el resultado contable y el fiscal,

d. Elaborar la conciliación entre el resultado contable y el fiscal,

e. Efectuar las registraciones contables correspondientes al impuesto a las ganancias,

f. Emitir los estados contables definitivos.

Nota: Usualmente los pasos enunciados se realizan con la intervención de los auditores de los estados contables y de los asesores impositivos.

IV. CASO PRÁCTICO

A continuación, se expone un caso práctico siguiendo los pasos secuenciales indicados en la sección III.

IV.1. Estados financieros previos al cálculo del impuesto a las ganancias

a) Incluye una previsión para deudores incobrables por \$ 50.000, constituida en este ejercicio, aún no deducible impositivamente por no reunir índices requeridos por la Ley de Impuesto a las Ganancias.

b) Valuadas a costo histórico. El valor a precio de última compra según normas impositivas es de \$ 350.000.

c) Amortización contable: \$ 50.000; amortización impositiva: \$ 80.000.

d) Previsión por juicio, constituida en el ejercicio, aún no deducible impositivamente. No hay aún sentencia judicial.

e) Incluye gastos de vehículos no admitidos impositivamente: \$ 25.000.

f) Incluye donaciones no deducibles impositivamente: \$ 30.000 por exceder el tope de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

1) Corresponde al saldo al inicio del ejercicio, por diferencia de valor contable-impositivo de las existencias (bienes de cambio) que se vendieron durante el presente ejercicio.

2) Corresponde a quebrantos impositivos generados en ejercicios anteriores.

Alicuota 35%

IV.2. Provisión del impuesto a las ganancias

IV.3. Identificación de diferencias permanentes y transitorias

IV.4. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal

IV.5. Registraciones contables

IV.6. Estados contables finales

V. CONSIDERACIONES FINALES

La metodología descrita en este trabajo, basada en el criterio del impuesto diferido, es de aplicación obligatoria para todos los entes que utilicen las NIIF para la preparación de sus estados financieros.

Con respecto a las entidades locales, no obligadas a la utilización de NIIF y que apliquen NCPA, el método es también de aplicación obligatoria, excepto para los entes alcanzados por la Resolución Técnica 41 de la FACPCE (Aspectos de reconocimiento y medición para entes pequeños), norma que establece como

optativa su aplicación, excepto que en la jurisdicción donde se radique el ente, la aplicación del método de impuesto diferido sea obligatoria.

La metodología de reconocimiento y registración del impuesto a las ganancias, de acuerdo con la resolución técnica 17 de la FACPCE, no difiere significativamente de lo prescripto por la NIC 12 de las NIIF.

© Thomson Reuters