Impuesto diferido

Bringas, Myriam

El Impuesto Diferido y su relación con el Impuesto a las Ganancias

Introducción

En nuestro país, existe la obligatoriedad de contabilizar el cargo por Impuesto Diferido de acuerdo con nuestras Normas Contables vigentes (RT 17. 08/12/2000). Se considerará el reconocimiento de Impuestos Diferidos "cuando existan diferencias temporarias entre:

- a) las mediciones contables de los activos y pasivos; y
- b) sus bases impositivas, que son los importes con esos mismos activos y pasivos aparecerían en los estados contables si para su medición se aplicasen las normas del impuesto sobre las ganancias, se reconocerán activos o pasivos por impuestos diferidos [...]"

La aplicación de este método en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se impuso para todos los entes cuyos ejercicios fueran iniciados desde el 01/07/2002, mientras que para el resto de las jurisdicciones fue de aplicación de la siguiente manera:

- Entes Pequeños: por los períodos iniciados desde el 01/08/2008
- Entes no Pequeños: por los períodos iniciados desde el 01/01/2006

Sin embargo, hace ya algunos años, la FASB (Financial Accounting Standards Board), entidad que regula las normas de contabilidad financiera ha incorporado un nuevo método basado en el Estado de Situación Patrimonial en vez de considerar sólo el Estado de Resultados.

En nuestro país, aplicamos lo normado por nuestras Resoluciones Técnicas vigentes y reconocemos el diferimiento de un activo o un pasivo en la medida que las bases fiscales no coincidan con las bases contables, todo esto, producto de la legislación en materia de Impuesto a las Ganancias.

Esto es, si partiéramos de la idea central de que el Impuesto a las Ganancias grava el resultado contable devengado en un período, no tendríamos bajo ninguna circunstancia una situación de diferimiento, sin embargo, como es de nuestro conocimiento, existen algunos aspectos que considera la Ley de Impuesto a las Ganancias que no se corresponden con los principios de contabilidad en cuanto a reconocimiento y/o medición. Existen también otras diferencias que resultan de tratamientos particulares que les otorga la legislación a ciertos hechos económicos. Por lo tanto, y para enunciar algunos casos, podemos inferir que la Ley podría:

- 1) establecer exenciones (ya sea sobre ingresos o gastos)
- 2) no admitir la deducibilidad de ciertos gastos
- 3) promover actividades

Como consecuencia de estas situaciones, deberán considerarse diferencias entre las cifras contables y las impositivas, las cuales, las podríamos dividir en:

- Diferencias temporarias: son aquellas que se producen cuando las partidas se computan tanto contable como impositivamente pero en diferentes períodos. Se corrigen con el transcurso del tiempo, excepto que tengan que ver con: * un valor llave que no es deducible impositivamente;

* el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y no afecta el resultado contable ni el impositivo.

A su vez, éstas podrán ser: deducibles, en la medida que disminuyan el futuro impuesto, o gravables cuando lo incrementen.

EJEMPLOS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS

- * Valuación de existencias
- * Amortización de Bienes de Uso
- * Gastos de Organización
- * Previsiones para Incobrables
- * Previsiones para Despidos
- * Deducción de Honorarios al Directorio

- Diferencias permanentes: son aquellas que se computan contablemente pero no impositivamente, o impositivamente y no contablemente. Son irreversibles en el tiempo.

EJEMPLOS DE DIFERENCIAS PERMANENTES

- * Reembolsos de exportación
- * Donaciones no admitidas
- * Exenciones
- * Gastos que no admiten su deducción
- * Multas, costas e intereses punitivos
- * Alquileres e Intereses presuntos
- * Desgravaciones
- * Subvenciones
- * Dividendos

Consecuentemente, aquellas diferencias temporarias serán las que den lugar a los pasivos por impuesto diferido, cuando su reversión provoque un aumento en el impuesto determinado, y a los créditos por impuesto diferido cuando los reduzcan. En cambio las diferencias permanentes no dan origen al reconocimiento de impuestos diferidos, sino que afectan directamente a la medición del impuesto en el período que se produce el devengamiento.

Cuando un resultado impositivo de un determinado período fuera negativo por la existencia de pérdidas contables o bien por la aplicación de normas impositivas que generen diferencias, nuestra legislación argentina, admite la compensación del mismo.

Para que se pueda utilizar el saldo de tal quebranto contra ganancias que se produzcan a futuro, el ente deberá analizar si:

- a) los quebrantos acaecidos son de ocurrencia improbable en el futuro;
- b) la legislación vigente contempla un período por el cual se admita tal compensación;
- c) existe la posibilidad de que el ente obtenga ganancias futuras que permitan absorber la pérdida. De esta situación puede dar cuenta si existen pasivos por impuestos diferidos ya registrados o si el ente tiene la posibilidad de planificar una estrategia que permita incrementar las ganancias fiscales futuras.

Si por alguna de las razones mencionadas, no se dieran las condiciones para reconocer un crédito por impuesto diferido cuyo origen fuera un quebranto impositivo, en el futuro, este efecto debería ser reducido de un pasivo por impuesto diferido dado que el quebranto va a reducir las obligaciones fiscales futuras y tal situación deberá ser reconocida en la contabilidad del ente.

Oportunamente, la doctrina reconocía tres métodos del impuesto diferido:

- a) el del pasivo
- b) el del diferimiento
- c) el del neto de impuesto

a) El **método del Pasivo**, a su vez, se subdividió en:

1. método del pasivo basado en el Estado de Resultados: según el cual el impuesto diferido surge como consecuencia de las diferencias temporarias entre la base impositiva y la contable, y los efectos se revertirán en el futuro. Por lo tanto, se contabiliza una deuda o un crédito. Para ello, se tiene en cuenta:

- 1.1. las tasas impositivas que afectarán sus reversiones;
- 1.2. la probabilidad de ocurrencia de tales reversiones;
- 1.3. los quebrantos impositivos se tratan como una clase especial de diferencias.

2. método del pasivo basado en el Balance: por este método no se calculan las diferencias entre la base impositiva y la contable sino que se miden únicamente los valores del balance y se calcula la diferencia sobre aquellos donde la ley impositiva aplique una medición distinta de la contable. Es decir, compara las sumas de:

- 2.1. las bases fiscales de los activos y pasivos, aplicando los criterios que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias; y
- 2.2. las mediciones contables de esos mismos rubros.

b) El **método del Diferimiento** fue progresivamente abandonado pues consideraba a los saldos de impuestos diferidos como cargos y créditos diferidos, es decir, no los contemplaba como futuros créditos ni obligaciones a pagar. Aún cuando se modificara el tipo de gravamen, el importe de los efectos impositivos no se corregía, a la espera de que se reviertan los mismos.

c) Por último, el **método del Neto de Impuesto**, parte de la idea de que las diferencias impositivo vs contable que se contabilizan tienen relación directa con activos y pasivos que le dan origen, por lo tanto, argumenta que los saldos de los impuestos diferidos deberían de alguna manera "corregir" los saldos de los activos y pasivos relacionados.

Dicha forma de contabilización no afecta la medición contable del patrimonio sino que sólo

afecta la exposición de los diferentes rubros ya que los importes desagregados se tratarían como cuentas regularizadoras.

La doctrina considera sin embargo, que este método podría combinarse con cualquiera de los otros dos métodos anteriormente expuestos.

En resumen, el método del impuesto diferido es un método de contabilización basado en el criterio de lo devengado mientras que el método del impuesto determinado implica cargar al resultado del período, el impuesto que se determine de acuerdo a la legislación vigente, de manera que ese cargo a resultados representa el mismo importe que se calculó en la liquidación impositiva.

Ilustramos a continuación algunas diferencias entre ambos:

MÉTODO TRADICIONAL	MÉTODO IMPUESTO DIFERIDO
Contabilización de utilización de quebrantos del cargo del ejercicio en el que se utiliza.	Reconocimiento de quebrantos impositivos recuperables.
Contabilización como cargo por impuesto del monto a pagar en función del resultado gravado del ejercicio.	Contabilización como cargo por impuesto el monto devengado en función del resultado contable.
No reconoce diferimientos.	Contabilización como activos o pasivos del efecto futuro atribuible a partidas cuyo efecto contable e impositivo no es simultáneo.

El procedimiento a aplicar para el cálculo del impuesto debería, al menos, responder a los siguientes pasos:

1. Identificar las diferencias contables vs impositivas de los activos y pasivos del balance;
 2. Determinar, de acuerdo a su posibilidad de reversión o no, la naturaleza de las diferencias: permanentes o temporarias;
 3. Determinar si existen quebrantos;
 4. Sobre la suma de $(RC \pm DT \pm DP - Q)$ aplicar la alícuota vigente del impuesto;
- RC: Resultado Contable
DT: Diferencias temporarias
DP: Diferencias permanentes
Q: Quebrantos
5. Efectuar la recuperabilidad de los créditos diferidos en el futuro;
 6. Proceder a la contabilización del Crédito o Pasivo por Impuesto Diferido.

A modo de ejemplificar lo expuesto, a continuación se expone un ejemplo:

Consideraciones:

- La empresa adquirió un Rodado en el año 2007, por un valor de \$ 15.000,00.
- Método de amortización contable: lineal en 3 años. Año de alta completo.
- Método de amortización impositiva: lineal en 5 años. Año de alta completo.
- Se admite la deducibilidad por gastos de combustible hasta \$ 7.200,00 al año Gastos contabilizados: \$ 10.200,00.
- La ley presume intereses por el saldo de las cuentas particulares de los socios. El importe en concepto de intereses asciende a \$ 500,00.

Al efectuar el cálculo de la declaración anual, surgen los siguientes datos:

RODADO VO	15.000,00
-----------	-----------

	2007	2008	2009	2010	2011
Am.Contable	5.000,00	5.000,00	5.000,00		
Am.Impositiva	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
	2.000,00	2.000,00	2.000,00	-3.000,00	-3.000,00

		2009	2010
Rdo. Contable		10.000,00	15.000,00
Dif. Temporarias			
- Amortizaciones	(+)	2.000,00	-3.000,00
Dif. Permanentes			
- Gastos no deducibles	(+)	3.000,00	1.500,00
- Intereses Presuntos	(+)	500,00	200,00
Rdo. Impositivo		15.500,00	13.700,00
IMPUESTO DETERMINADO	35%	5.425,00	4.795,00

Diferencias temporarias	==>	2.000,00	-3.000,00
Alicuota del Impuesto	35%	700,00	-1.050,00

	<u>Crédito por Imp.Diferid</u>	
2007	700,00	
2008	700,00	
2009	700,00	
2010		1.050,00
	Saldo= 1.050,00	

AÑO 2009

IMP. DETERMINADO	(R-)	5.425,00	
CRÉDITO POR IMP DIF	(A+)	700,00	
A IMPUESTO A PAGAR	(P+)		6.125,00

AÑO 2010

IMP. DETERMINADO	(R-)	4.795,00	
CRÉDITO POR IMP DIF	(A-)		1.050,00
A IMPUESTO A PAGAR	(P+)		3.745,00

Las diferencias temporarias serán revertidas cuando finalice la vida útil del activo relacionado. El activo por impuesto diferido representa la disminución del importe que se pagará en el futuro en concepto de Impuesto a las Ganancias como resultado de las diferencias temporarias y los quebrantos trasladables al futuro existentes al cierre del ejercicio corriente.

El Impuesto Diferido y su impacto en la Combinación de Negocios

En nuestra Resolución Técnica N° 18, se define como una Combinación de Negocios a la "transacción entre entes independientes que da lugar a la aparición de un nuevo ente económico debido a que uno de los entes se une con el otro u obtiene el control sobre los activos netos y actividades del mismo".

Si bien tanto los activos adquiridos como los pasivos asumidos en consecuencia de la combinación de negocios se van a reconocer a un valor razonable a la fecha de la operación, dicha adquisición podrá motivar:

- a) la incorporación de activos y pasivos con mediciones impositivas diferentes de las contables;
- b) el derecho, por parte del ente adquirente, a computarse para sí, quebrantos impositivos acumulados que haya tenido la sociedad adquirida.

Estas situaciones, podrán dar origen a diferencias temporarias en caso de que las bases fiscales de los activos y pasivos no se modifiquen por la combinación de negocios o bien lo hagan de forma diferente.

Si un activo por impuesto diferido proveniente de una adquisición no fuera reconocido al momento de la operación por no haberse configurado las condiciones requeridas pero, posteriormente estas condiciones aparecen, el activo deberá ser reconocido en el momento que se cumplen.

Es en ese momento cuando el adquirente tendrá que:

- a) corregir las mediciones contables de la llave positiva de acuerdo a lo que se hubiera registrado si al momento de efectuar la adquisición el hecho hubiera sucedido;
- b) computar como gasto del período la reducción de la medición contable registrada oportunamente.

De acuerdo con la NIIF 3 una empresa deberá reconocer un activo por impuesto diferido o cualquier pasivo de la misma naturaleza en el momento que se produce la adquisición del nuevo ente. Estos activos y pasivos, obviamente, afectan de manera importante la plusvalía o la ganancia por la compra que se produzca. Sin embargo, no está aceptado el reconocimiento de impuestos diferidos cuyo origen haya sido el reconocimiento inicial de una plusvalía.

La NIC 12 (revisada) prohíbe el reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos surgidos de la propia plusvalía comprada (si la amortización de la misma no es deducible a efectos fiscales), así como de la minusvalía comprada que se trate contablemente como un ingreso diferido.

La plusvalía comprada se define como el exceso del costo de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables

adquiridos.

Generalmente, las autoridades fiscales no permiten la deducción por amortización de la plusvalía ni el costo por la compra que tiene el adquirente al determinar la ganancia fiscal, ni siquiera cuando la empresa subsidiaria se desapropia de los activos de los que procede. En tales situaciones, la plusvalía originada por la compra tiene una base fiscal igual a cero mientras que en la contabilidad del ente, la misma está registrada como un valor llave negativo. Es así, como a raíz de esta diferencia entre el valor en libros y su base fiscal, que es nula, se produce una diferencia temporaria imponible. No obstante, la NIC 12 (revisada) no admite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos que resulte, puesto que la plusvalía adquirida es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio valor en libros de la partida en cuestión.

La diferencia temporaria que daría origen a la contabilización de un activo por impuestos diferidos, asociadas con una minusvalía comprada, se contabiliza como ingreso diferido de acuerdo con la NIC 22, Combinaciones de Negocios, porque esa minusvalía comprada es un importe residual, y el reconocimiento del activo por impuestos diferidos incrementaría el valor en libros reconocido de la propia plusvalía comprada.

Para ilustrar lo antedicho, ponemos a continuación un **ejemplo**: Las empresas **A** y **B** han acordado la adquisición por parte de la primera de un conjunto de activos y pasivos propiedad de la segunda:

Activos adquiridos: 40.000,00

Pasivos adquiridos: 10.000,00

Tanto los activos como los pasivos han sido admitidos por su valor en libros, excepto unos activos que figuraban por 5.000, que se han valorado en 8.000. Se traspa a la sociedad adquirente **A** la tributación de la plusvalía surgida en la transmisión de los activos, ya que su base fiscal es el importe por el que figuraban contabilizados en la sociedad **B**. Tasa del impuesto al que se espera se efectuará la reversión 30%.

Valor de los activos al momento de la operación: $(40.000 - 5.000 + 8.000)$ 43.000,00

Valor de los pasivos al momento de la operación: $(10.000 + (30\% \times (8.000 - 5.000)))$
10.900,00

Costo de la combinación 32.100,00

En el cálculo de los pasivos identificables de la empresa adquirida se ha considerado la deuda correspondiente al pago en el futuro de la plusvalía surgida en la transmisión cuyo pago queda diferido en el tiempo (bien a medida que se amortice el activo si es depreciable, bien cuando se venda si no lo es) y ha de realizar la empresa adquirente, es decir, **A**. Téngase en cuenta que si la empresa adquirente **A** no considerara el pasivo diferido surgido por la plusvalía y el importe satisfecho a **B** fuera de \$ 33.000 (\$43.000 — \$10.000),

el coste total de la operación para **A** sería de \$ 33.900, \$ 33.000 satisfechas a **A** y \$ 900 a satisfacer en el futuro por el diferimiento del impuesto.

En definitiva, para determinar el coste de la combinación se han tenido en cuenta todos los activos identificables adquiridos (\$ 43.000), así como todos los pasivos identificables

asumidos, incluido el impuesto diferido derivado de la plusvalía surgida en la operación (\$ 10.900), de ahí que el coste de la combinación ascienda a \$ 32.100 (\$ 43.000 — \$ 10.900).

El asiento contable a ingresar sería:

Activos adquiridos 43.000,00

A Pasivos adquiridos 10.000,00

A Pasivo por Impuesto Diferido 900,00

A Caja / Banco / Fondos 32.100,00