

Incidencia de la aplicación de tasas progresivas en la contabilización del impuesto a las ganancias mediante el método del impuesto diferido

Torres, Carlos F.

Abstract: En el artículo se analiza, a través de ejemplos prácticos, cuál es la incidencia que introdujo el cambio de tasas progresivas en el impuesto a las ganancias para sociedades, respecto al impuesto diferido en el marco de la presentación de los estados contables ajustados por inflación.

I. Introducción

El empleo del método del impuesto diferido se ha basado hasta ahora en una pauta que no parecía sería alterada: la existencia de una tasa única para todos los entes emisores de estados contables obligados a utilizarlo en razón de su carácter de contribuyentes directos del impuesto a las ganancias o bien opten por emplearlo.

En efecto, esas entidades encuadran en su totalidad dentro de las que se encuentran contempladas en el art. 69 de la ley que regula este impuesto, y ellas hasta la modificación introducida por la ley 27.630, publicada en el Boletín Oficial del día 16 de junio de 2021 se encontraban alcanzadas por una tasa única cualquiera sea el monto de las ganancias gravadas que hubiesen obtenido. Un breve repaso de las tasas que estuvieron vigentes en los últimos treinta años nos permite recordar que las alícuotas fijas aplicables a las entidades del artículo 69 con prescindencia de la cuantía de sus utilidades fueron las que se indican a continuación:

1. Desde ejercicios iniciados el 1° de marzo de 1991 y durante el extenso período que finalizó en el punto que indicaremos a continuación rigió la tasa del 35%.

2. Desde ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018 y hasta la fecha indicada seguidamente la tasa pasó a ser del 30%.

3. Para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2020 y hasta la modificación introducida por la ley 27.630, la tasa aplicable es del 25%.

Como expusimos al inicio de esta introducción, la existencia de una tasa única fue desde sus orígenes una premisa en el empleo del método del impuesto diferido. El cambio que esta ley ha introducido a las tasas del gravamen tiene una importante incidencia en su aplicación tal como lo analizaremos a lo largo de este trabajo.

II. Tasas aplicables a partir de ejercicios iniciados el 01/01/2021

El sustancial cambio al que nos referimos en el párrafo anterior consiste en la implantación de un sistema de alícuotas progresivas en función de la ganancia imponible obtenida por las entidades comprendidas en el artículo 69 de la ley del impuesto, en reemplazo de la aplicación del sistema de tasa única que rigiera desde el origen mismo del gravamen.

Transcribimos a continuación las tasas que se aplicarán para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero del corriente año 2021:

Ganancia imponible acumulada		Pagarán
Más de \$	Hasta \$	
0	5.000.000	El 25 %
5.000.000	50.000.000	\$ 1.250.000 más el 30 % sobre el excedente de \$ 5.000.000
50.000.000	En adelante	\$ 14.750.000 más el 35 % sobre el

	excedente de \$ 50.000.000
--	----------------------------

Cuadro N° 1

Del cuadro transcripto surge el siguiente cálculo acerca de las tasas resultantes en cada uno de los tres módulos establecidos:

Ganancias imponibles	Tasa resultante	
Hasta \$ 5.000.000	25 %.	
Hasta \$ 50.000.000	Hasta \$ 5.000.000.- pagan el 25 % (1.250.000 = 25 % de \$ 5.000.000.- Por el exceso de \$ 5.000.000.- paga el 30 %.	
	La tasa máxima para este módulo es entonces la siguiente:	
	25 % sobre \$ 5.000.000.-	1.250.000.-
	30 % sobre \$ 45.000.000.-	<u>13.500.000.-</u>
	Impuesto total para ganancias de \$ 50.000.000.-	<u>14.750.000.-</u>
	Tasa resultante para esta ganancia:	
	$\frac{14.750.000 \times 100}{50.000.000}$	29,50 %
Más de \$ 50.000.000	Hasta \$ 50.000.000 paga la misma tasa que el módulo anterior. A partir de esa ganancia la tasa aplicable aumenta a medida que crece esa ganancia, tendiendo pero no alcanzando nunca al 35 %.	

Cuadro N° 2

En resumen, las tasas para estos tres módulos son las siguientes:

1. Para ganancias imponibles que no superen el importe de \$ 5.000.000, subsiste la tasa actualmente vigente del 25 %.

2. Para ganancias mayores a \$ 5.000.000 y hasta \$ 50.000.000 la variación de la tasa es la que surge del siguiente entorno:

$$25 \% < \text{Tasa aplicable} = 29,50\%$$

3. Para ganancias mayores a \$ 50.000.000 el referido entorno es el siguiente:

$$29,50 \% < \text{Tasa aplicable} = 35 \%$$

Puede observarse que aun cuando el rango de ganancias incluidas en cada uno de estos módulos puede considerarse muy amplio, la variación de las tasas dentro de cada uno de ellos no es muy significativa, situación que facilita la aplicación del método de contabilización del impuesto a las ganancias al que nos referimos en este trabajo, conforme lo desarrollaremos en el apartado siguiente.

Para avalar lo expresado en el apartado anterior, supongamos una ganancia muy importante, por ejemplo, de \$ 2.000.000.000 El impuesto que se determina en este caso es el

siguiente:

$$14.750.000 + 1.950.000.000 \times 35 \% = \$ 697.250.000$$

La tasa resultante sobre la ganancia imponible es por lo tanto del 34,725 % conforme al siguiente cálculo:

$$\frac{697.250.000}{2.000.000.000} = 34,8625 \%$$

III. Actualización de los módulos

La ley 27.630 dispone además que los módulos consignados en el apartado anterior serán actualizados sobre la base de la evolución del índice de precios al consumidor para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2022. Esta disposición afecta a los ejercicios actualmente en curso en la forma que consignamos seguidamente:

1. Ejercicios que comenzaron antes del 1° de enero de 2021: Conocen los módulos que regirán en su ejercicio siguiente, dado que se trata de los que ha establecido esa ley para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2021.

2. Ejercicios que comenzaron desde el 1° de enero de 2021: No conocen esos módulos dado que ellos surgirán de la actualización que conforme a lo indicado precedentemente se practicará a partir de ejercicios iniciados en el año 2022.

IV. Efecto de este cambio en la aplicación del método del impuesto diferido

La medición del crédito o la deuda por impuesto diferido depende de la tasa vigente, dado que si esta se modifica el efecto impositivo de las diferencias temporarias pendientes de reversión debe medirse a la nueva tasa establecida.

Al respecto, la res. técnica 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE) —Normas contables profesionales - Desarrollo de cuestiones de aplicación general (en adelante, la identificaremos como RT 17)— en la sección 5.19.6.3.3 de su segunda parte dispone que la medición de impuestos diferidos se realizará considerando los efectos que sobre los futuros impuestos determinados tendrán las reversiones de los impuestos diferidos (es decir, aumentos o disminuciones de esos impuestos determinados). Por lo tanto, para el cálculo de dichos efectos a las diferencias temporarias pendientes de cancelación se les deberá aplicar la tasa impositiva que se espera estará vigente al momento de su reversión considerando a tal fin las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

En síntesis, esta norma establece que el saldo de impuesto diferido siempre tiene que calcularse sobre la base de la última tasa del impuesto a las ganancias dispuesta por las normas legales. Mientras la tasa era única esta disposición no generaba inconvenientes en su aplicación. En efecto, cada vez que se producía un cambio en la alícuota a utilizar, el cómputo de la nueva tasa sobre el saldo de diferencias temporarias a fecha de cierre del ejercicio (o al inicio de este, en caso de que la modificación fuese conocida durante el transcurso del mismo ejercicio en el que debía ser considerada) permitía establecer el nuevo saldo del activo o pasivo neto por impuesto diferido. La diferencia con el importe contabilizado sobre la base de la tasa reemplazada constituía, y lo seguirá siendo ahora, un aumento o bien una disminución del cargo por el impuesto a las ganancias, conforme surge del siguiente cuadro:

Saldo de diferencias temporarias a reversar	Sentido de la modificación de la tasa	Efecto en el resultado del ejercicio
Deudor	Aumento	Ganancia por aumento del activo neto, Disminuye el cargo por el impuesto.
	Disminución	Pérdida por disminución del activo neto, Se incrementa el cargo por el impuesto.
Acreedor	Aumento	Pérdida por aumento del pasivo neto, Se incrementa el cargo por el impuesto.
	Disminución	Ganancia por disminución del pasivo neto, Disminuye el cargo por el impuesto.

Cuadro N° 3

IV.1. Aplicación práctica

IV.1.a. Información por considerar

A título de ejemplo, supóngase el caso de una entidad que finalizó su primer ejercicio el 30 de abril de 2020. Encontrándose esta fecha de cierre ya alcanzada por la obligatoriedad de presentar los estados contables en moneda homogénea establecida por la res. 539/2018 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas (en adelante la FACPCE) expuso los correspondientes a ese ejercicio en la mencionada moneda.

Durante el dicho ejercicio dedujo del resultado impositivo la totalidad de los gastos de organización incurridos para poner a la entidad en condiciones legales y operativas de funcionar por la suma de \$ 320.000, Esta deducción se practicó en moneda nominal, tal como lo requieren las normas del impuesto a las ganancias.

Por el contrario, contablemente reexpresó esos gastos a moneda de cierre, alcanzando la cifra ajustada a la suma de \$ 416.000. Además, decidió cargarlos a los resultados de los primeros cinco ejercicios, habiendo procedido a imputar al primero de ellos el 20% de ese importe total.

Esta disimilitud entre ambos tratamientos genera sendas diferencias temporarias pasivas, teniendo en cuenta:

1. Que siendo la reexpresión carente de reconocimiento impositivo, las futuras depreciaciones de los gastos de organización solo serán deducibles por su importe nominal.
2. El diferimiento de su reconocimiento contable en resultados dará lugar a que esas depreciaciones no sean deducibles para el cálculo del impuesto a pagar, dado su cómputo total en la determinación del correspondiente al primer ejercicio.

Para la contabilización del impuesto a las ganancias del primer ejercicio empleando el método del impuesto diferido practico la siguiente clasificación de las diferencias suscitadas:

Ejercicios	Mediciones de la partida			Diferencias originadas en:		Tasa conocida al 30/4/20	Impuesto diferido pasivo
	Contable	Fiscal	Diferencia	La reexpresión	El diferimiento contable		
a) Original:	416.000	--	416.000	96.000	320.000	30 %	124.800
1ª reversión: 20 %							
Saldos a FCE	<u>-83.200</u>		<u>-83.200</u>	<u>-19.200</u>	<u>-64.000</u>	30 %	<u>-24.960</u>
	332.800	--	332.800	76.800	256.000	30%	99.840
Ej. siguientes:							
2º) 2020/21	249.600	--	249.600	57.600	192.000	25%	62.400
3º) 2021/22	166.400	--	166.400	38.400	128.000	25%	41.600
4º) 2022/23	83.200	--	83.200	19.200	64.000	25%	20.800
5º) 2023/24	--	--	--	--	--		--

Cuadro N° 4

Las cifras indicadas para los cuatro ejercicios siguientes se encuentran también expresadas en moneda de poder adquisitivo de abril de 2020. A la fecha de cierre de cada uno de ellos deberán reexpresarse a la moneda que surja de la evolución del índice que a tal fin publicará la FACPCE en cumplimiento de lo establecido en su res. 539/2018.

En tal sentido, y tal como lo hemos desarrollado con anterioridad al presente trabajo, debe considerarse que el impuesto diferido en el contexto de la reexpresión de los estados contables reviste el carácter de:

1. Rubro actualizable cuando ha sido generado por activos o pasivos susceptibles de reexpresión, como lo es en el caso que hemos planteado.
2. No actualizable cuando proviene de activos o pasivos que no lo son (1).

IV.1.b. Registros contables

A fin de practicar las registraciones contables que refieren al impuesto a las ganancias de ambos ejercicios, se informa que las ganancias impositivas determinadas en cada uno de ellos fueron de \$ 9.300.000 y \$ 13.400.000 respectivamente.

IV.1.b.1. Asientos a fecha de cierre del primer ejercicio (30 de abril de 2020)

Considerando que se trata del primer ejercicio de la entidad, para la contabilización del impuesto deben considerarse los siguientes aspectos:

1. El saldo de impuesto diferido calculado al cierre de este en el Cuadro N° 4 debe ser contabilizado en su totalidad, dado que siendo el primer ejercicio de la entidad no existe saldo inicial alguno por este concepto.
2. Su incidencia en el impuesto de este ejercicio se mide a la tasa del 30%.
3. El saldo que subsiste luego de la contabilización del impuesto debe ajustarse a la tasa del 25%, dado que esta es la tasa que a esa fecha se conocía regiría en los ejercicios posteriores.

Por lo tanto, deberán practicarse las siguientes registraciones contables:

Impuesto a las ganancias	2.889.840.-	
a Impuesto diferido (según Cuadro N° 4)		99.840.-
a Impuesto a las ganancias a pagar (9.300.000 x 30 %)		2.790.000.-
Por el impuesto a las ganancias del ejercicio.		
Impuesto diferido	16.640.-	
a Impuesto a las ganancias		16.640.-
Ajuste del saldo de impuesto diferido a la tasa vigente en los ejercicios posteriores: Diferencias temporarias al cierre del primer ejercicio luego de la primera reversión según Cuadro N° 4 x disminución de tasa:		
332.800 x (- 5 %)		

El pasivo por impuesto diferido al final del ejercicio queda medido en \$ 83.200. A su vez el cargo neto por impuesto a las ganancias devengado es de \$ 2.873.200. Obsérvese que los saldos al final de los cuatro ejercicios en el Cuadro N° 4 corresponden a los importes netos de las reversiones producidas en el respectivo ejercicio calculadas en cada uno de ellos sobre la base del 25 % de ese importe ($83.200 \times 25 \% = \$ 20.800$).

En efecto, esas cifras surgen de las siguientes restas:

1. Ejercicio 2020/2021: $83.200 - 20.800 = \$ 62.400$.
2. Ejercicio 2021/2022: $62.400 - 20.800 = \$ 41.600$.
3. Ejercicio 2022/2023: $41.600 - 20.800 = \$ 20.800$.
4. Ejercicio 2023/2024: $20.800 - 20.800 = -.-$

IV.1.b.2. Asientos fecha de cierre del segundo ejercicio (30 de abril de 2021)

Conforme a lo indicado luego del Cuadro N° 4 en los párrafos finales del apartado anterior, en esta fecha de cierre previo a la contabilización del impuesto, corresponde reexpresar el saldo de impuesto diferido registrado a la finalización del ejercicio anterior.

Por lo tanto, la entidad procedió a reexpresar los saldos que se encontraban consignados en moneda de la fecha de cierre anterior en el mencionado cuadro sobre la base de los índices que al efecto ha publicado la FACPCE. El cálculo es el siguiente:

$$\frac{\text{Índice de abril de 2021}}{\text{Índice de abril de 2020}} = \frac{453,6503}{310,1243} = 1,4628$$

Aplicando este coeficiente descriptivo de la inflación producida en el período abril/2020 a abril 2021 a los saldos subsistentes antes de contabilizar el impuesto que corresponde al ejercicio, las cifras actualizadas son las siguientes:

Fecha de cierre del ejercicio	Mediciones de la partida			Diferencias originadas en:		Tasa aplicable	Impuesto diferido pasivo
	Contable	Fiscal	Diferencia	La reexpresión	El diferimiento contable		
2019/2020	486.820		486.820	112.343	374.477	25 %	121.705
2020/2021	365.115	-.-	365.115	84.257	280.858	25%	91.279
2021/2022	243.410	-.-	243.410	56.172	187.238	25%	60.852

2022/2023	121.705	-.-	121.705	28.086	93.619	25%	30.426
2023/2024	-.-	-.-	-.-	-.-	-.-		-.-

Cuadro N° 5

Empleando el método indirecto de determinación del resultado por exposición a los cambios en el poder adquisitivo de la moneda (en adelante, RECPAM) el asiento es el que se indica a continuación (2):

RECPAM	38.505.-	
a Impuesto diferido (83.200 x 46,28 % o el importe ya reexpresado indicado en el Cuadro N° 5, 121.705 - 83.200)		38.505.-

La contabilización del impuesto a las ganancias es entonces la siguiente:

Impuesto a las ganancias	3.319.574.-	
Impuesto diferido (según Cuadro N° 5: 121.705 - 91.279)	30.426.-	
a Impuesto a las ganancias a pagar (13.400.000 x 25 %)		3.350.000.-

V. Incidencia de la aplicación de tasas progresivas dispuesta por la ley 27.630

A partir de esta modificación el procedimiento empleado mientras la tasa del gravamen era única se ve sustancialmente afectado, fundamentalmente en lo referente a la certidumbre acerca de la tasa utilizada para medir el impuesto diferido que se cancelará a partir del ejercicio siguiente al que refieren los estados contables.

Dado que el empleo de tasas progresivas basadas en la magnitud de las ganancias gravadas en los ejercicios en los que se producirán esas reversiones impide determinar con exactitud las que en definitiva resultarán aplicables en ellos, deberá procederse a una estimación lo más confiable que sea posible, teniendo en cuenta que dada la amplitud de los entornos de ganancias gravadas en relación con el rango de tasas que destacáramos en el apartado II de este trabajo, seguramente el margen de error en el que se incurrirá será sumamente acotado.

Los pasos que en nuestro criterio deben seguirse y el tratamiento contable aplicable en el ejercicio al que refieren los estados contables y en el posterior una vez que se ha conocido la alícuota que en definitiva correspondía son los detallados a continuación:

Aplicación a fecha de cierre del ejercicio:	Procedimiento propuesto
Anterior al iniciado el 1° de enero de 2021	<ol style="list-style-type: none"> 1. Evaluar la posibilidad que el resultado impositivo determinado en el ejercicio se reitere en el ejercicio siguiente. 2. En caso afirmativo, considerar que ese resultado constituye la evidencia más valedera con la que se cuenta a esta fecha de cierre. 3. Calcular la tasa así estimada que le corresponderá en el ejercicio siguiente.
Iniciado a partir de esa fecha	Ajustar la diferencia con la tasa real como un resultado del nuevo ejercicio, incidiendo en el impuesto devengado en el mismo.

Cuadro N° 6

En relación con la inflación a generarse en el ejercicio siguiente y su incidencia en el

cálculo de la estimación de su resultado impositivo, consideramos que su consideración no es procedente conforme a las justificaciones que exponemos seguidamente:

1. Constituye una estimación más que representará una merma adicional a la confiabilidad de un cálculo que ya está afectado por otra de carácter inevitable.

2. La inflación del ejercicio siguiente es un hecho propio de este y no debe incidir en la preparación de los estados contables del ejercicio que ahora finaliza.

Podrá argumentarse que las nuevas tasas también son propias del nuevo ejercicio. Sin embargo, en este caso debe tenerse en cuenta que:

1. La vigencia de la nueva estructura de tasas es un hecho ya producido a fecha de cierre del ejercicio actual.

2. La norma de la RT 17 incluida en su sección 5.19.6.3.3 de la segunda parte, tal como lo hemos recordado en la Introducción a este trabajo dispone que la medición de impuestos diferidos se realizará considerando los efectos que sobre los futuros impuestos determinados tendrán las reversiones de los impuestos diferidos considerando a tal fin las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

VI. Caso particular de entes que ya han presentado sus estados contables con anterioridad a la sanción de la ley 27.630

Las entidades cuyas fechas cierre de ejercicio se produce entre los meses de diciembre de 2020 a febrero de 2021 legalmente han presentado sus estados contables a la asamblea de socios dentro del plazo de cuatro meses posteriores al del cierre de ese ejercicio.

En consecuencia, el impuesto diferido neto que integra su activo o su pasivo se encuentra medido a la tasa del 25 %, es decir la que correspondía a la última norma legal sancionada a la fecha de cierre producida en esos meses. Por lo tanto, cuando arribe a la fecha de cierre del primer ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2021 practicará un ajuste al saldo de impuesto diferido con el que comenzó este ejercicio a fin de adecuarlo a la tasa resultante para este.

Obviamente la alícuota aplicada de ese modo al impuesto diferido que reversará en los ejercicios posteriores constituye una estimación sujeta al procedimiento que hemos sugerido en el Cuadro N° 5 inserto en el apartado anterior.

VII. Aplicación

Prosiguiendo con la ejemplificación que hemos iniciado en el punto 1 en el apartado IV, la resolución que proponemos ante este nuevo contexto legal que se presenta a la entidad al 30 de abril de 2021, fecha de cierre de su ejercicio N° 2, amerita en forma previa los siguientes comentarios:

1. Habiendo surgido la nueva normativa en el mes de junio de 2021 y encontrándose aún en proceso de preparación de sus estados contables del ejercicio N° 2, deben aplicarse las disposiciones de la sección 4.9 de la segunda parte de la RT 17, referidas a la consideración de hechos posteriores a la fecha de cierre de los estados contables que permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información en ellos contenida.

2. Por lo tanto, como consecuencia de estas nuevas normas acerca de las tasas a utilizar para determinar el impuesto a las ganancias y conforme lo desarrollamos en el Cuadro N° 6, se deberán evaluar las circunstancias que contextualizaron la ganancia impositiva de este ejercicio y su posible reiteración, a fin de estimar con el mayor grado de aproximación posible la tasa a la que se estima reversará la diferencia temporaria subsistente en el próximo ejercicio y los subsiguientes.

Reiteramos en relación con esta estimación, la posibilidad que ella sea suficientemente acertada teniendo en cuenta la disimilitud entre los entornos de ganancia impositiva y los rangos de progresividad de las tasas existente en la nueva normativa legal.

El procedimiento propuesto es el siguiente:

1. Impuesto a pagar en el ejercicio a finalizar el 30 de abril de 2022 de acuerdo con los módulos indicados en el Cuadro N° 1:

$$1.250.000 + (13.400.000 - 5.000.000) \times 30 \% = \$ 3.770.000.-$$

2. Tasa resultante:

$$\frac{3.770.000}{13.400.000} \times 100 = 28,13 \%$$

En consecuencia, el saldo de impuesto diferido debe ser ajustado al siguiente cálculo:

Diferencias temporarias pendientes de reversar al 30 de abril de 2021 (Cuadro N° 4)	332.800
Tasa aplicable	<u>28,13 %</u>
Impuesto diferido pasivo a esa fecha de cierre de ejercicio	93.614
Impuesto diferido contabilizado: 332.800 x 25 % (Cuadro N° 5)	<u>91.279</u>
<i>Ajuste - Aumento de pasivo</i>	<u>2.335</u>

Corresponde por lo tanto agregar a los dos asientos ya consignados inmediatamente debajo del Cuadro N° 5, el que se indica a continuación:

Impuesto a las ganancias	2.335.-	
a Impuesto diferido		2.335.-

El cargo total imputado en este ejercicio en concepto de impuesto a las ganancias alcanza a \$ 3.321.909 (=3.319.574 registrado en el segundo asiento recordado precedentemente + 2.335)

VII.1. A fecha de cierre del ejercicio siguiente (30 de abril de 2022)

Conocidas ya la inflación de este ejercicio y la ganancia impositiva determinada a su finalización, a esta fecha se procederá a:

1. Reexpresar el pasivo por impuesto diferido a fecha de cierre anterior de \$ 93.614 por el coeficiente que describa la inflación del período abril/2021 a abril/2022.

2. Ajustar el saldo reexpresado a la tasa que en definitiva resulte de la ganancia impositiva realmente determinada en ese ejercicio.

3. Contabilizar el impuesto a las ganancias de este sobre la base de esta última tasa.

A fines meramente ejemplificativos, supongamos que la inflación por ese período alcanzó al 36 % y que la mencionada ganancia fue de \$ 21.000.000. Los cálculos a realizar son los siguientes:

1. Importe reexpresado del pasivo por impuesto diferido: \$i 93.614 x 1,36 = \$c 127.315.

2. Ganancia impositiva del ejercicio: 1.250.000 + (21.000.000 - 5.000.000) x 30 % = \$

6.050.000.

$$3. \text{ Tasa resultante: } \frac{6.050.000}{21.000.000} = 28,81 \%$$

4. Ajuste del saldo al 30 de abril de 2022 de acuerdo con la tasa resultante para el impuesto de este ejercicio:

$$\frac{\$c 127.315 \times 28,81 \%}{28,13 \%} = \$c 130.393.-$$

Este cálculo determina un incremento en la medición del pasivo por impuesto diferido de \$ 3.078. que afecta en la misma medida al cargo imputado al ejercicio.

Como puede observarse, aún en casos como este en el que la diferencia entre la ganancia estimada y la que finalmente resultó se eleva al 56,72 %, la tasa real se diferencia de la estimada solo en el 2,42 %.

VIII. Conclusiones

El cambio normativo que la ley 27.630 introdujo al sistema de tasas que imperaba para la determinación del impuesto a las ganancias transformó un activo o pasivo, concepto de impuesto diferido cuya única incertidumbre era la referida a la existencia de impuesto determinado a pagar en los ejercicios en los que se produciría su reversión, en una partida alcanzada por una segunda incertidumbre, referida a la tasa que se aplicará para esas reversiones.

Por tal motivo hemos propuesto en este trabajo una metodología para responder a este nuevo requerimiento generado por esa modificación, cuya secuencia hemos resumido en el Cuadro N° 6, al que hemos acompañado con una ejemplificación acerca de su aplicación.

De esta ejemplificación deviene que la magnitud de esta incertidumbre se encuentra muy acotada por la escasa progresividad de las tasas en relación con los extensos módulos de ganancias gravadas que dan lugar a esa progresividad.

En consecuencia, si bien el cambio es importante dada la modificación de una norma que databa de los orígenes del gravamen, de todos modos, la variación en la medición del patrimonio y los resultados del ejercicio siguiente no será demasiado significativa respecto a las previsiones realizadas originalmente.

(1) TORRES, Carlos Federico: "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, ps. 64 a 72.

(2) Las registraciones contables de la reexpresión de estados contables basadas en el método indirecto pueden realizarse empleando indistintamente como contrapartida de los ajustes practicados a los rubros actualizables tanto a la cuenta puente sugerida en sus casos prácticos por la Guía de Aplicación del ajuste por inflación emitida por la FACPCE en el mes de enero de 2019 como al RECPAM, utilizando a esta como cuenta de recomposición. Nos inclinamos por esta última porque responde conceptualmente a la aplicación del mencionado método indirecto que se está empleando, aunque de todos modos reconocemos que se trata de

una cuestión meramente formal.