

TÍTULO:	LOS CAMBIOS EN LAS TASAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO SOBRE LA MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO
AUTOR/ES:	Subelet, Carlos J.; Subelet, María C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XIX
PÁGINA:	-
MES:	Julio
AÑO:	2018
OTROS DATOS:	-

**CARLOS J. SUBELET  
MARÍA C. SUBELET**

## **LOS CAMBIOS EN LAS TASAS DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS Y SU IMPACTO SOBRE LA MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO**

*Con la sanción de la ley 27430, se modifica de manera escalonada la tasa que han de aplicar los sujetos del artículo 69 de la ley de impuesto a la ganancia (LIG) para liquidar el pertinente impuesto para los ejercicios fiscales iniciados a partir del año fiscal 2018. Los autores analizan en esta colaboración el impacto que dicho cambio de tasa del impuesto a las ganancias tiene sobre la medición de los activos y pasivos por impuesto diferido.*

### **I - INTRODUCCIÓN**

En diciembre de 2017, el Congreso de la Nación sancionó la [ley 27430<sup>\(1\)</sup>](#) y el Poder Ejecutivo Nacional (PEN) la promulgó mediante el decreto 1112/2017<sup>(2)</sup>, conocida como ley de Reforma Tributaria.

Entre las diversas modificaciones contenidas en dicha reforma, hemos de destacar la referida a la tasa del Impuesto a las ganancias que han de aplicar los sujetos del artículo 69<sup>(3)</sup> de la LIG.

Específicamente, el artículo 43 de la ley 27430 modifica al ya citado artículo 69, LIG, estableciendo una tasa general del impuesto del 25% aplicable a las ganancias netas imponibles.

Adicionalmente, el artículo 86, inciso d) de la ley 27430 establece que la tasa antes indicada será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/1/2020, inclusive. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/1/2018 y hasta el 31/12/2019, inclusive, la tasa de referencia del 25%, deberá leerse 30%.

El siguiente cuadro esquematiza la vigencia de las diferentes tasas en los diferentes períodos fiscales:

Período fiscal	Tasa del impuesto
2018 y 2019	30%
2020 en adelante	25%

Ahora bien, cabe recordar que la [sección 5.19.6.3.3 de la segunda parte de la Resolución Técnica \(RT\) 17](#) indica que la medición contable de los impuestos diferidos se realiza de modo que los activos o pasivos respectivos reflejen los efectos que sobre los impuestos determinados futuros tendrán:

- a) la reversión de las diferencias temporarias; y
- b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.

Asimismo, la misma norma aclara que a los fines del cálculo de dicho efecto, a los importes correspondientes a las diferencias

temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Por ello, hemos de analizar la aplicación de la norma contable antes mencionada con observancia al cambio impositivo operado con la sanción de la [ley 27430](#), lo que haremos en las siguientes secciones de esta colaboración.

## **II - DESARROLLO**

---

### **1. Normas de la RT 17**

#### **1.1. Medición de los impuestos diferidos**

La [RT 17 establece en la sección 5.19.6.3.3](#) de su segunda parte normas específicas para la medición contable de los impuestos diferidos, las que transcribimos a continuación:

##### **"5.19.6.3.3. Medición**

*La medición contable de los impuestos diferidos se hará según las normas de la sección 5.15 (Otros pasivos en moneda) y de la sección 5.3 (Otros créditos en moneda), de modo que los importes de los activos y pasivos contabilizados reflejen los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán:*

- a) la reversión de las diferencias temporarias; y*
- b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.*

*Para el cálculo de dicho efecto, a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados se les aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.*

*Cuando los créditos por impuestos diferidos:*

- a) excedan a las deudas por impuestos diferidos susceptibles de compensación; y*
- b) sea improbable que las ganancias impositivas futuras alcancen para absorber las diferencias temporarias netas y los quebrantos impositivos y los créditos fiscales no utilizados, se computará una desvalorización sobre la parte de dichos créditos que se considere irrecuperable.*

*La desvalorización recién referida podrá ser reversada en períodos posteriores de acuerdo con lo establecido en la sección 4.4.7 (Reversiones de pérdidas por desvalorización)".*

La norma transcripta indica claramente que la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos se realiza considerando tanto el efecto de la reversión de las diferencias temporarias a las que se refieren como el empleo de los quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados, al que se aplicará la tasa impositiva que se espera esté en vigencia al momento de tal reversión o utilizando, debiéndose considerar para ello las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Es decir, que la dirección de la entidad emisora de los estados contables debe estimar el momento en el que se producirá la reversión de las diferencias y/o el empleo de los quebrantos impositivos y créditos fiscales, para lo cual sería recomendable realizar un presupuesto del impuesto a las ganancias para los sucesivos ejercicios fiscales que permita asociar a dichos conceptos la pertinente tasa del impuesto a las ganancias a la que se estima estarán sujetas.

##### **1.1.1. Estimación del momento de reversión de las diferencias temporarias y/o el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales**

A los fines de la estimación del momento de reversión de las diferencias temporarias debe analizarse la causa que les diera origen y la que implica su desaparición. Esta consideración forma parte del presupuesto del impuesto a las ganancias, cuya confección recomendamos en el párrafo anterior.

En cuanto a los quebrantos impositivos y créditos fiscales, el análisis también debe realizarse de manera individual para cada uno de ellos, observando que deben computarse los respectivos plazos de prescripción que marcan el momento hasta el cual pueden usarse efectivamente.

A continuación, plantearemos casos de diferencias temporarias relacionadas con los rubros patrimoniales que consideramos más comunes y proponemos una metodología para realizar su análisis.

##### **a) Diferencias generadas por las cuentas a cobrar**

Para los créditos por ventas, las diferencias temporarias más comunes son las originadas en:

- a) la aplicación de métodos de deterioro del valor de las cuentas a cobrar (previsiones para deudores incobrables) diferentes entre las normas fiscales y las contables; y*
- b) el uso de la opción prevista en el artículo 18, LIG de imputación de las ganancias por las ventas a plazos superiores a 10 meses en el momento en que se produce la respectiva exigibilidad.*

En el caso de las previsiones, el artículo 87, inciso b) de la LIG establece los castigos y previsiones contra los malos créditos en cantidades justificables de acuerdo con los usos y costumbres. Las RT 17 y 41 establecen que las cuentas a cobrar han de medirse al valor actual del flujo de fondos, considerando los riesgos específicos de la operación.

Para las operaciones de venta a plazo mayor a 10 meses, el artículo 18, LIG les permite a los contribuyentes la opción de imputar el resultado de la operación en el momento en el que se produce la exigibilidad de los respectivos pagos. Por su parte, las normas contables contenidas en las [RT 17](#) y [41](#) estipulan el reconocimiento del resultado de la operación en el ejercicio en el cual se perfeccionó y por el valor de contado.

En ambos casos, la reversión de la diferencia temporaria es determinada por la exigibilidad y el cobro de los créditos.

El siguiente caso plantea un caso ilustrativo de lo anteriormente indicado.

Caso práctico 1

La entidad ABC SA se dedica a la actividad de comercialización de herramientas y maquinaria agrícola.

Al 31/12/2017, fecha de cierre de ejercicio, la entidad posee, en el rubro de "cuentas a cobrar", el siguiente saldo que incluye las siguientes partidas, abiertas por el plazo máximo de pago por el cual se concertó la operación:

Partida	Importe
Ventas a cobrar - 3 meses	\$ 1.500.000
Ventas a cobrar - 6 meses	\$ 2.000.000
Ventas a cobrar - 48 meses (*)	\$ 4.000.000
Total a cobrar	\$ 7.500.000

(\*) Por estas operaciones efectuadas en diciembre/2017, la entidad ABC SA hizo uso de la opción de imputación por el devengado exigible prevista en el artículo 18 la LIG. Conforme el esquema de financiación acordado, se espera el siguiente vencimiento, contado a partir de la fecha de cierre de ejercicio:

Partida	Importe
Ventas a cobrar - 48 meses (1 a 12 meses)	\$ 1.000.000
Ventas a cobrar - 48 meses (13 a 24 meses)	\$ 1.200.000
Ventas a cobrar - 48 meses (25 a 36 meses)	\$ 1.000.000
Ventas a cobrar - 48 meses (37 a 48 meses)	\$ 800.000
Total	\$ 4.000.000

A partir de la información brindada, se confecciona el cuadro de medición de las cuentas cobrar según las normas contables e impositivas:

Año	Partida	Medición contable	Medición impositiva
<b>2017</b>	Ventas a cobrar - 3 meses	\$ 1.500.000	\$ 1.500.000
	Ventas a cobrar - 6 meses	\$ 2.000.000	\$ 2.000.000
	Ventas a cobrar - 48 meses (1 a 12 meses)	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
	Ventas a cobrar - 48 meses (13 a 24 meses)	\$ 1.200.000	\$ 0
	Ventas a cobrar - 48 meses (25 a 36 meses)	\$ 1.000.000	\$ 0
	Ventas a cobrar - 48 meses (37 a 48 meses)	\$ 800.000	\$ 0
<b>2018</b>	Ventas a cobrar - 48 meses (13 a 24 meses)	\$ 1.200.000	\$ 1.200.000
	Ventas a cobrar - 48 meses (25 a 36 meses)	\$ 1.000.000	\$ 0
	Ventas a cobrar - 48 meses (37 a 48 meses)	\$ 800.000	\$ 0
<b>2019</b>	Ventas a cobrar - 48 meses (25 a 36 meses)	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
	Ventas a cobrar - 48 meses (37 a 48 meses)	\$ 800.000	\$ 0
<b>2020</b>	Ventas a cobrar - 48 meses (37 a 48 meses)	\$ 800.000	\$ 800.000

A partir del cuadro precedente, podemos resumir las diferencias temporales por año fiscal, lo que se visualiza en el siguiente cuadro:

Año	Medición contable	Medición impositiva	Diferencia temporaria acumulada	Variación Diferencia temporaria
-----	-------------------	---------------------	---------------------------------	---------------------------------

2017	\$ 7.500.000	\$ 4.500.000	\$ 3.000.000	\$ 3.000.000
2018	\$ 3.000.000	\$ 1.200.000	\$ 1.800.000	(\$ 1.200.000)
2019	\$ 1.800.000	\$ 1.000.000	\$ 800.000	(\$ 1.000.000)
2020	\$ 800.000	\$ 800.000	\$ 0	(\$ 800.000)

Puede observarse que la diferencia temporaria imponible generada en el año 2017 tiene el siguiente comportamiento de generación y reversión:

Año	Generación Diferencia temporaria	Reversión Diferencia temporaria
2017	\$ 3.000.000	
2018		(\$ 1.200.000)
2019		(\$ 1.000.000)
2020		( \$ 800.000)
Total	\$ 3.000.000	(\$ 3.000.000)

b) Diferencias generadas por los bienes de cambio

En el caso de los bienes de cambio, las diferencias temporarias más comunes son las originadas por:

- para las mercaderías de reventa y la medición contable basada en valores corrientes, mientras que las normas impositivas se basan en el costo de las últimas compras; y
- la imposibilidad de reconocer bajo las normas impositivas las pérdidas por desvalorización por comparación con el valor recuperable.

La diferencia entre las mediciones contables e impositivas ha de reversarse, generalmente, en ocasión de la venta o consumo esperado de tales bienes y/o la convergencia entre los valores corrientes y las medidas fiscales basadas en costos históricos.

En el siguiente caso, planteamos un caso ilustrativo de lo anteriormente indicado.

Caso práctico 2

La entidad DEF SA se dedica a la actividad de comercialización de equipamiento de telefonía celular.

Al 31/12/2017, fecha de cierre de ejercicio, posee en stock los siguientes bienes de cambio:

Partida	Costo histórico
Equipos de tecnología 3G	\$ 2.000.000
Chips de tecnología 3G	\$ 500.000
<b>Total bienes de cambio</b>	<b>\$ 2.500.000</b>

Como consecuencia del cambio de la tecnología de la red de telefonía celular que se tradujo en el uso masivo de la red 4G, se produce una significativa baja en el precio de venta tanto de los equipos como de los chips que emplean la tecnología 3G.

Ello impone la necesidad de la comparación de la medición contable primaria (costo histórico) con el valor recuperable (valor neto de realización), y en caso de corresponder, la contabilización de un deterioro en su valor contable. Como consecuencia de ello, se arriba a las siguientes mediciones al 31/12/2017:

Partida	Medición contable	Medición impositiva	Diferencia temporaria
Equipos de tecnología 3G	\$ 1.500.000	\$ 2.000.000	(\$ 500.000)
Chips de tecnología 3G	\$ 300.000	\$ 500.000	(\$ 200.000)
<b>Total</b>	<b>\$ 1.800.000</b>	<b>\$ 2.500.000</b>	<b>(\$ 700.000)</b>

Al 31/12/2018, fecha de cierre del ejercicio siguiente, se ha vendido solo una parte de los equipos 3G. A continuación se presentan las mediciones contable e impositiva:

<b>Partida</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Medición impositiva</b>	<b>Diferencia temporaria acumulada</b>
Equipos de tecnología 3G	\$ 600.000	\$ 1.000.000	(\$ 400.000)
Chips de tecnología 3G	\$ 120.000	\$ 250.000	(\$ 130.000)
<b>Total</b>	<b>\$ 720.000</b>	<b>\$ 1.250.000</b>	<b>(\$ 530.000)</b>

Finalmente, al 31/12/2019 se efectuó la venta de la totalidad de los equipos y chips 3G, de modo que las mediciones contables son las siguientes:

<b>Partida</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Medición impositiva</b>	<b>Diferencia temporaria acumulada</b>
Equipos de tecnología 3G	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Chips de tecnología 3G	\$ 0	\$ 0	\$ 0
<b>Total</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>

A partir de los cuadros precedentes, podemos resumir las diferencias temporales por año fiscal, lo que se muestra en el siguiente cuadro:

<b>Año</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Medición impositiva</b>	<b>Diferencia temporaria acumulada</b>	<b>Variación Diferencia temporaria</b>
2017	\$ 1.800.000	\$ 2.500.000	(\$ 700.000)	(\$ 700.000)
2018	\$ 720.000	\$ 1.250.000	(\$ 530.000)	\$ 170.000
2019	\$ 0	\$ 0	\$ 0	\$ 530.000

Del cuadro precedente, puede observarse que la diferencia temporaria imponible generada en el año 2017 tiene el siguiente comportamiento de generación y reversión:

<b>Año</b>	<b>Generación Diferencia temporaria</b>	<b>Reversión Diferencia temporaria</b>
2017	(\$ 700.000)	
2018		\$ 170.000
2019		\$ 530.000
<b>Total</b>	<b>(\$ 700.000)</b>	<b>\$ 700.000</b>

#### c) Diferencias generadas por los bienes de uso

En el caso de las partidas de bienes de uso, las diferencias temporarias suelen generarse por las discrepancias entre los criterios contables y los impositivos en cuanto a:

- a) vida útil depreciable;
- b) importe depreciable; y
- c) revalúos contables no admitidos por las normas fiscales.

En el siguiente caso, planteamos un caso ilustrativo de lo anteriormente indicado.

#### Caso práctico 3

La entidad GHI SA se dedica a la actividad de producción de repuestos para automotores.

Al 31/12/2017, fecha de cierre de ejercicio, posee el siguiente bien de uso:

Partida	Fecha de origen	Vida útil	Costo de adquisición	Valor recuperable al final de la vida útil
Máquina estampadora	1/1/2015	10 años	\$ 1.000.000	\$ 0

Al 31/12/2017, la entidad GHI realizó la revaluación de la máquina estampadora prevista por la [RT 31](#), arrojando nuevas medidas contables del valor de origen y la amortización acumulada a dicha fecha. Se sabe además que no se ha hecho uso de la opción de revaluación fiscal de los activos contemplada por la [ley 27430](#).

A continuación, se presenta la determinación de la medición contable de la máquina estampadora al 31/12/2017 al costo menos depreciaciones acumuladas:

Partida	Valor de origen	Tasa de depreciación anual	Depreciación anual	Años transcurridos	Depreciación acumulada	Medida contable neta
Máquina estampadora	\$ 1.000.000	10%	\$ 100.000	3	\$ 300.000	\$ 700.000

La medición contable luego de la revaluación de la [RT 31](#) realizada al 31/12/2017 es la que se presenta en el siguiente cuadro:

Partida	Valor de origen	Tasa de depreciación anual	Depreciación anual	Años transcurridos	Depreciación acumulada	Medida contable neta
Máquina estampadora	\$ 2.000.000	10 %	\$ 200.000	3	\$ 600.000	\$ 1.400.000

A continuación, presentamos las mediciones contables e impositivas de la maquinaria para los años 2017 a 2024, ambos año inclusive.

#### 1. Medición contable

Año	Valor de origen	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Medida contable neta
2017	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 600.000	\$ 1.400.000
2018	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 800.000	\$ 1.200.000
2019	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 1.000.000	\$ 1.000.000
2020	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 1.200.000	\$ 800.000
2021	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 1.400.000	\$ 600.000
2022	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 1.600.000	\$ 400.000
2023	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 1.800.000	\$ 200.000
2024	\$ 2.000.000	\$ 200.000	\$ 2.000.000	\$ 0

#### 2. Medición impositiva

Año	Valor de origen	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Medida impositiva neta
2017	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 300.000	\$ 700.000
2018	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 400.000	\$ 600.000
2019	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 500.000	\$ 500.000
2020	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 600.000	\$ 400.000
2021	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 700.000	\$ 300.000

2022	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 800.000	\$ 200.000
2023	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 900.000	\$ 100.000
2024	\$ 1.000.000	\$ 100.000	\$ 1.000.000	\$ 0

A partir de la comparación entre la medición contable y la impositiva, se determinan las diferencias temporarias acumuladas y su variación. Ello se presenta en el siguiente cuadro:

Año	Medida contable neta	Medida impositiva neta	Diferencia temporaria acumulada	Variación diferencia temporaria
2017	\$ 1.400.000	\$ 700.000	\$ 700.000	\$ 700.000
2018	\$ 1.200.000	\$ 600.000	\$ 600.000	(\$ 100.000)
2019	\$ 1.000.000	\$ 500.000	\$ 500.000	(\$ 100.000)
2020	\$ 800.000	\$ 400.000	\$ 400.000	(\$ 100.000)
2021	\$ 600.000	\$ 300.000	\$ 300.000	(\$ 100.000)
2022	\$ 400.000	\$ 200.000	\$ 200.000	(\$ 100.000)
2023	\$ 200.000	\$ 100.000	\$ 100.000	(\$ 100.000)
2024	\$ 0	\$ 0	\$ 0	(\$ 100.000)
			<b>Total</b>	<b>\$ 0</b>

Del cuadro precedente, puede observarse que la diferencia temporaria imponible generada en el año 2017 tiene el siguiente comportamiento de generación y reversión:

Año	Generación Diferencia temporaria	Reversión Diferencia temporaria
2017	\$ 700.000	
2018		(\$ 100.000)
2019		(\$ 100.000)
2020		(\$ 100.000)
2021		(\$ 100.000)
2022		(\$ 100.000)
2023		(\$ 100.000)
2024		(\$ 100.000)
Total	\$ 700.000	(\$ 700.000)

#### d) Diferencias generadas por las cuentas por pagar

Cabe tener presente que las normas contables disponen la contabilización de provisiones de gastos que estén efectivamente devengados, mientras que las normas impositivas suelen condicionar la deducibilidad de ciertos gastos devengados a requisitos adicionales.

Un ejemplo de ello lo constituyen los honorarios de los directores de las sociedades. Así es que las normas contables disponen la imputación del gasto y el reconocimiento del respectivo pasivo en el ejercicio por el cual se asignan.

Por su parte, el artículo 87, inciso j), LIG dispone que podrán deducirse las sumas asignadas para el pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejos de vigilancia y socios administradores. Las sumas a deducir no superarán el 25% de las utilidades contables del ejercicio, o hasta la que resulte de computar \$ 12.500 por cada perceptor de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal por el cual se paguen. Si se asignara con posterioridad a dicho plazo, el importe computable será deducible en el ejercicio en que se lo hiciera.

De ello puede observarse que, si no surgieran diferencias en los importes por aplicación del límite sino por la extemporaneidad en la asignación, ello implica una diferencia temporaria.

En el siguiente ejemplo ilustramos la generación de la diferencia temporaria y su reversión.

#### Caso práctico 4

La entidad JKL SA se dedica a la actividad de comercialización de indumentaria.

Al 31/12/2017, fecha de cierre de ejercicio, la entidad JKL SA provisionó contablemente la suma de \$ 250.000 por honorarios de los directores correspondientes al ejercicio 2017.

Por su parte, conforme surge de las actas de asamblea y directorio, los honorarios correspondientes al ejercicio 2017 fueron asignados individualmente a cada director el 16/6/2018, mientras que el plazo para presentar la declaración jurada del impuesto a las ganancias por el año 2017 venció el día 20/5/2018. La suma asignada alcanza un total de \$ 250.000 y no supera los topes legales.

De lo indicado previamente se desprende que los honorarios de los directores correspondientes al ejercicio 2017 recién resultarán deducibles fiscalmente en el período fiscal 2018.

Adicionalmente, se sabe que los honorarios fueron cancelados mediante un pago total con fecha 30/9/2018.

A continuación, presentamos las mediciones contables e impositivas del pasivo por honorarios a pagar a los directores para los años 2017 y 2018, a la vez que se determinan las diferencias temporarias acumuladas.

Año	Medida contable	Medida impositiva	Diferencia temporaria acumulada	Variación diferencia temporaria
2017	\$ 250.000	\$ 0	\$ 250.000	\$ 250.000
2018	\$ 0	\$ 0	\$ 0	(\$ 250.000)
			<b>Total</b>	<b>\$ 0</b>

Del cuadro precedente, puede observarse que la diferencia temporaria generada en el año 2017 tiene el siguiente comportamiento de generación y reversión:

Año	Generación Diferencia temporaria	Reversión Diferencia temporaria
2017	\$ 250.000	
2018		(\$ 250.000)
Total	\$ 250.000	(\$ 250.000)

#### 1.1.2. Normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables

Tal como se indicó en la sección 1 anterior, la [ley 27430](#) fue promulgada mediante el decreto 1112/2017 publicado en el Boletín Oficial del 29/12/2017, de modo que para los estados contables cerrados a partir de dicha fecha deben estimar la reversión de las diferencias temporarias teniendo en cuenta el calendario de nuevas tasas fiscales establecidas en ella.

Es decir que para los estados contables cerrados al 31/12/2017 el impuesto a las ganancias corriente o del ejercicio debe determinarse a la tasa del 35% vigente hasta esa fecha, mientras que el impuesto diferido ha de determinarse a la tasa del 30% o del 25% conforme se reversen las diferencias o se usen los quebrantos fiscales entre los años 1/1/2018 y el 31/12/2019, o con posterioridad al 1/1/2020, respectivamente.

#### 1.2. Imputación contable de la diferencia en la medición de los impuestos diferidos resultante del cambio de tasa del impuesto a las ganancias

El cambio en la tasa del impuesto a las ganancias implica una modificación en la medición de los saldos de los impuestos diferidos acumulados al momento de dicha modificación que fueron determinados con la tasa anteriormente vigente.

Ahora bien, en cuanto a la imputación contable de dicha diferencia advertimos que existen dos posiciones doctrinarias.

-Por un lado, hay quienes entienden que por aplicación de la [sección 5.19.6.4<sup>\(4\)</sup>](#) de la segunda parte de la RT 17 la diferencia en la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos motivada por el cambio en la tasa legal ha de cargarse al resultado del ejercicio en el cual se aprobó la norma legal que aprobó tal cambio; y

-Por otro lado, hay quienes entienden que las normas de la [RT 17](#) no contemplan el caso específico de remediación de los activos y pasivos reconocidos inicialmente en contrapartida de cuentas de patrimonio neto (por ej., el caso del saldo por revaluación). Frente a dicha falta, consideran que por aplicación de la [sección 9 de la segunda parte de la RT 17](#) podría imputarse dicha diferencia contra la misma cuenta de patrimonio neto que le dio origen.

Nuestra opinión se encuadra dentro de la primera alternativa, la cual aplicaremos en los casos prácticos incluidos en esta colaboración.

#### 1.3. Notas a los estados contables por el cambio de tasa del impuesto a las ganancias

Por resultar un hecho relevante en la presentación de los estados contables cerrados a partir del 31/12/2017 y que puede dar lugar a la remediación de los saldos por impuestos diferidos, debe incluirse una nota a los estados contables explicando la

modificación producida en la normativa fiscal al cierre del ejercicio.<sup>(5)</sup>

A continuación, proponemos un modelo de nota a los estados contables:

#### **4. Modificación de la normativa del impuesto a las ganancias al cierre del ejercicio**

El día 29 de diciembre de 2017 se publicó en el Boletín Oficial la ley 27430 y el decreto y el PEN la promulgó mediante el decreto 1112/2017<sup>(6)</sup>, conocida como ley de Reforma Tributaria.

En las diversas modificaciones contenidas en dicha reforma, hemos de destacar la referida a la tasa del impuesto a las ganancias que han de aplicar los sujetos del artículo 69<sup>(7)</sup> de la ley del Impuesto a las ganancias.

Específicamente, el artículo 43 de la ley 27430 modifica al ya citado artículo 69 de la ley del Impuesto a las ganancias, estableciendo una tasa general del impuesto del 25% aplicable a las ganancias netas imponibles.

Adicionalmente, el artículo 86, inciso d) de la ley 27430 establece que la tasa antes indicada será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2020, inclusive. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019, inclusive, la tasa de referencia del 25% deberá leerse 30%.

El siguiente cuadro esquematiza la vigencia de las diferentes tasas en los diferentes períodos fiscales:

Período fiscal	Tasa del impuesto
2018 y 2019	30%
2020 en adelante	25%

Asimismo, destacamos que el cambio en la tasa del impuesto a las ganancias implica una modificación en la medición de los saldos de los impuestos diferidos acumulados al momento de dicha modificación que, determinados con la tasa anteriormente vigente, da lugar a una partida específica en las conciliaciones entre<sup>(8)</sup>:

- a) el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto) la tasa impositiva correspondiente, así como las bases del cálculo de esta; y
- b) el impuesto cargado a resultados y el impuesto determinado del ejercicio a los fines fiscales.

#### **1.4. Caso práctico integral**

A los fines de ilustrar la aplicación integral, planteamos un caso de aplicación práctica.

##### *Caso práctico 4*

La entidad MNO SA se dedica a la actividad de fabricación de repuestos para automotores.

Al inicio del ejercicio contable 2015, adquirió una maquinaria cuyos datos son los siguientes:

Partida	Fecha de origen	Vida útil	Costo de adquisición	Valor recuperable al final de la vida útil
Máquina estampadora	1/1/2015	10 años	\$ 15.000.000	\$ 0

Al 31/12/2016, la entidad MNO SA determinó la siguiente medición al costo histórico:

Partida	Valor de origen	Tasa de depreciación anual	Depreciación anual	Años transcurridos	Depreciación acumulada	Medida contable neta
Máquina estampadora	\$ 15.000.000	10%	\$ 1.500.000	2	\$ 3.000.000	\$ 12.000.000

A esa misma fecha, MNO SA aplica el modelo de la revaluación a la máquina estampadora previsto por la RT 31, arrojando nuevas medidas contables del valor de origen y la amortización acumulada a dicha fecha.

A continuación, se presenta la determinación de la medición contable de la máquina estampadora al 31/12/2016 al costo menos depreciaciones acumuladas:

Partida	Valor de origen	Tasa de depreciación anual	Depreciación anual	Años transcurridos	Depreciación acumulada	Medida contable neta
---------	-----------------	----------------------------	--------------------	--------------------	------------------------	----------------------

Máquina estampadora	\$ 25.000.000	10%	\$ 2.500.000	2	\$ 5.000.000	\$ 20.000.000
------------------------	------------------	-----	--------------	---	--------------	------------------

A continuación, presentamos las mediciones contables e impositivas de la maquinaria para los años 2017 a 2024, ambos años inclusive, sobre la base del supuesto que no se hará uso de la opción de revaluación fiscal de los activos contemplada por la [ley 27430](#).

a) Medición contable

Año	Valor de origen	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Medida contable neta
2016	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 5.000.000	\$ 20.000.000
2017	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 7.500.000	\$ 17.500.000
2018	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 10.000.000	\$ 15.000.000
2019	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 12.500.000	\$ 12.500.000
2020	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 15.000.000	\$ 10.000.000
2021	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 17.500.000	\$ 7.500.000
2022	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 20.000.000	\$ 5.000.000
2023	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 22.500.000	\$ 2.500.000
2024	\$ 25.000.000	\$ 2.500.000	\$ 25.000.000	\$ 0

b) Medición impositiva

Año	Valor de origen	Depreciación anual	Depreciación acumulada	Medida impositiva neta
2016	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 3.000.000	\$ 12.000.000
2017	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 4.500.000	\$ 10.500.000
2018	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 6.000.000	\$ 9.000.000
2019	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 7.500.000	\$ 7.500.000
2020	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 9.000.000	\$ 6.000.000
2021	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 10.500.000	\$ 4.500.000
2022	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 12.000.000	\$ 3.000.000
2023	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 13.500.000	\$ 1.500.000
2024	\$ 15.000.000	\$ 1.500.000	\$ 15.000.000	\$ 0

A partir de la comparación entre la medición contable y la impositiva, se determinan las diferencias temporarias acumuladas y su variación. Ello se presenta en el siguiente cuadro:

Año	Medida contable neta	Medida impositiva neta	Diferencia temporaria acumulada	Variación diferencia temporaria
2016	\$ 20.000.000	\$ 12.000.000	\$ 8.000.000	\$ 8.000.000
2017	\$ 17.500.000	\$ 10.500.000	\$ 7.000.000	(\$ 1.000.000)
2018	\$ 15.000.000	\$ 9.000.000	\$ 6.000.000	(\$ 1.000.000)
2019	\$ 12.500.000	\$ 7.500.000	\$ 5.000.000	(\$ 1.000.000)
2020	\$ 10.000.000	\$ 6.000.000	\$ 4.000.000	(\$ 1.000.000)
2021	\$ 7.500.000	\$ 4.500.000	\$ 3.000.000	(\$ 1.000.000)
2022	\$ 5.000.000	\$ 3.000.000	\$ 2.000.000	(\$ 1.000.000)
2023	\$ 2.500.000	\$ 1.500.000	\$ 1.000.000	(\$ 1.000.000)

2024	\$ 0	\$ 0	\$ 0	(\$ 1.000.000)
<b>Total</b>				<b>\$ 0</b>

Del cuadro precedente, puede observarse que la diferencia temporaria imponible generada en el año 2016 tiene el siguiente comportamiento de generación y reversión:

<b>Año</b>	<b>Generación Diferencia temporaria</b>	<b>Reversión Diferencia temporaria</b>
2016	\$ 8.000.000	
2017		(\$ 1.000.000)
2018		(\$ 1.000.000)
2019		(\$ 1.000.000)
2020		(\$ 1.000.000)
2021		(\$ 1.000.000)
2022		(\$ 1.000.000)
2023		(\$ 1.000.000)
2024		(\$ 1.000.000)
<b>Total</b>	<b>\$ 8.000.000</b>	<b>(\$ 8.000.000)</b>

Al 31/12/2017, la determinación del impuesto a las ganancias conforme las normas de la ley es la siguiente:

<b>Resultado contable</b>		<b>\$ 2.500.000</b>
<b>Ajustes para arribar al resultado fiscal</b>		
Diferencias permanentes		
Multas impositivas no deducibles	\$ 435.000	
<i>Total diferencias permanentes</i>		<b>\$ 435.000</b>
Diferencias temporarias		
Depreciación contable	\$ 2.500.000	
Depreciación impositiva	(\$ 1.500.000)	
<i>Total diferencias temporarias</i>		<b>\$ 1.000.000</b>
Resultado fiscal		<b>\$ 3.935.000</b>
Tasa del Impuesto las Ganancias		35%
<b>Impuesto a las ganancias determinado</b>		<b>\$ 1.377.250</b>

Al 31/12/2017, la entidad MNO SA determina la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Para ello, elabora el siguiente cuadro de medición (previo a la determinación de la provisión del impuesto a las ganancias del ejercicio), sobre la base de que no se ha hecho uso de la opción de revaluación fiscal de los activos contemplada por la ley 27430.

<b>Cuentas</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Medición impositiva</b>	<b>Diferencia temporaria imponible</b>	<b>Diferencia temporaria deducible</b>
Caja y Bancos	\$ 6.000.000	\$ 6.000.000		
Créditos	\$ 2.500.000	\$ 2.500.000		
Bienes de cambio	\$ 2.735.000	\$ 2.735.000		
Bienes de uso (1)	\$ 17.500.000	\$ 10.500.000	\$ 7.000.000	
Multas fiscales a pagar (2)	(\$ 435.000)	(\$ 435.000)		

Impuesto a las ganancias a pagar	\$ 0	\$ 0		
Pasivo por impuesto diferido (3)	(\$ 2.800.000)	(\$ 2.800.000)		
Capital	(\$ 11.000.000)	(\$ 11.000.000)		
Saldo por revaluación	(\$ 7.000.000)	\$ 0		
Resultados no asignados	(\$ 5.000.000)	(\$ 4.000.000)		
Ventas	(\$ 20.100.000)	(\$ 20.100.000)		
Costo de ventas	\$ 12.000.000	\$ 12.000.000		
Depreciaciones bienes de uso (1)	\$ 2.500.000	\$ 1.500.000		
Multas fiscales (2)	\$ 435.000	\$ 435.000		
Otros gastos	\$ 2.665.000	\$ 2.665.000		
Control	\$ 0	\$ 0		

(1) Los valores surgen del cuadro precedente de medición de los bienes de uso

(2) La multa impositiva no resulta deducible a los fines de la determinación del impuesto a las ganancias. La medición del pasivo a los fines fiscales según RT 17 es de \$ 435.000

(3) Es el saldo al 31/12/2016, dado que aún no se determinó la variación en el impuesto diferido correspondiente al ejercicio 2017. El importe surge del siguiente cálculo:

Concepto	Diferencia temporaria imponible	Tasa del impuesto	Pasivo por impuesto diferido
Saldo al 31/12/2016	\$ 8.000.000	35%	\$ 2.800.000

Al 31/12/2017 debe contabilizarse el ajuste en el pasivo por impuesto diferido a la tasa vigente a dicho ejercicio (35%) por la reversión del ejercicio, el cual arrojaría el siguiente nuevo saldo:

Concepto	Diferencia temporaria imponible	Tasa del impuesto	Pasivo por impuesto diferido
Saldo al 31/12/2016	\$ 8.000.000	35%	\$ 2.800.000
Reversión año 2017	(\$ 1.000.000)	35%	(\$ 350.000)
Saldo al 31/12/2017	\$ 7.000.000	35%	\$ 2.450.000

El paso siguiente consiste en determinar el importe y las tasas a las cuales se producirán las reversiones de las diferencias temporarias imposables, conforme la [ley 27430](#). Ello se efectúa en el cuadro siguiente:

Año	Reversión diferencia temporaria	Tasa de impuesto a las ganancias	Variación del pasivo por impuesto diferido
2018	(\$ 1.000.000)	30%	(\$ 300.000)
2019	(\$ 1.000.000)	30%	(\$ 300.000)
2020	(\$ 1.000.000)	25%	(\$ 250.000)
2021	(\$ 1.000.000)	25%	(\$ 250.000)
2022	(\$ 1.000.000)	25%	(\$ 250.000)
2023	(\$ 1.000.000)	25%	(\$ 250.000)
2024	(\$ 1.000.000)	25%	(\$ 250.000)
Total	(\$ 7.000.000)	26,43% (*)	(\$ 1.850.000)

(\*) Tasa promedio para el plazo de reversión

En consecuencia, el ajuste del saldo del pasivo por impuesto diferido por el cambio en las tasas del impuesto a las ganancias conforme la [ley 27430](#) se calcula de la siguiente manera:

Concepto	Diferencia temporaria imponible	Tasa del impuesto	Pasivo por impuesto diferido
Saldo al 31/12/2017	\$ 7.000.000	35%	\$ 2.450.000
Saldo al 31/12/2017	\$ 7.000.000	26,43%	\$ 1.850.000
<b>Ajuste por cambio de tasas</b>			<b>\$ 600.000</b>

Los asientos contables a registrar el 31/12/2017 son los siguientes:

Conceptos	Debe	Haber
Impuesto a las ganancias	1.377.250	
a impuesto a las ganancias a pagar		1.377.250
<i>Impuesto a las ganancias determinado para el año 2017</i>		

Conceptos	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	350.000	
a impuesto a las ganancias		350.000
<i>Variación en el pasivo por impuesto diferido determinado para el año 2017</i>		

Conceptos	Debe	Haber
Pasivo por impuesto diferido	600.000	
a impuesto a las ganancias		600.000
<i>Ajuste del pasivo por impuesto diferido por cambio en la tasa futura del impuesto a las ganancias</i>		

A continuación, presentamos las notas a los estados contables relacionadas con el impuesto a las ganancias contabilizado por el método de lo diferido que corresponden presentar al caso:

Nota a los estados contables por el impuesto a las ganancias contabilizado por el método de lo diferido

a) Composición del impuesto diferido:

	31/12/2017	31/12/2016
Activo por impuesto diferido		
<b>Subtotal Activo por Impuesto Diferido</b>	<b>\$ 0</b>	<b>\$ 0</b>
Pasivo por impuesto diferido		
Diferencia valuación bienes de uso	\$ 1.850.000	\$ 2.800.000
<b>Subtotal pasivo por impuesto diferido</b>	<b>\$ 1.850.000</b>	<b>\$ 2.800.000</b>

El activo y pasivo por impuesto diferido han sido valuados a su valor nominal.

El activo por impuesto diferido es reconocido contablemente únicamente en la medida de su recuperabilidad, por lo que el saldo registrado como impuesto diferido activo no supera su valor recuperable.

b) Conciliación entre el cargo a resultados por impuesto a las ganancias y el que resultaría de aplicar la tasa impositiva vigente a la utilidad contable neta antes de impuestos:

	<b>31/12/2017</b>
Resultado contable del período antes del impuesto a las ganancias	\$ 2.500.000
Diferencias permanentes	\$ 435.000
Resultado contable neto de diferencias permanentes	\$ 2.935.000
Tasa impositiva vigente	35 %
Resultado contable neto de diferencias permanentes x tasa impositiva vigente	\$ 1.027.250
(+/-) Efecto de resultado por cambio de tasa fiscal sobre activos y pasivos por impuesto diferido	(\$ 600.000)
<b>Cargo a resultados por impuesto a las ganancias</b>	<b>\$ 427.250</b>

c) Conciliación entre el impuesto a las ganancias cargado a resultados y el impuesto determinado del período a los fines fiscales:

	<b>31/12/2017</b>
Provisión impuesto a las ganancias	\$ 1.377.250
Variación neta del impuesto diferido antes de cambio de tasa fiscal	(\$ 350.000)
Variación en la tasa del impuesto a las ganancias sobre el impuesto diferido	(\$ 600.000)
<b>Total impuesto a las ganancias</b>	<b>\$ 427.250</b>

El día 29/12/2017 se publicó en el Boletín Oficial la [ley 27430](#) y el PEN la promulgó mediante el decreto 1112/2017, conocida como ley de Reforma Tributaria.

En las diversas modificaciones contenidas en dicha reforma, hemos de destacar la referida a la tasa del impuesto a las ganancias que han de aplicar los sujetos del artículo 69, LIG.

Específicamente, el artículo 43 de la ley 27430 modifica al ya citado artículo 69, LIG, estableciendo una tasa general del impuesto del 25% aplicable a las ganancias netas imponibles.

Adicionalmente, el artículo 86, inciso d) de la ley 27430 establece que la tasa antes indicada será de aplicación para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/1/2020, inclusive. Para los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1/1/2018 y hasta el 31/12/2019, inclusive, la tasa de referencia del 25% deberá leerse 30%.

El siguiente cuadro esquematiza la vigencia de las diferentes tasas en los diferentes períodos fiscales:

Período fiscal	Tasa del impuesto
2018 y 2019	30%
2020 en adelante	25%

En consecuencia, se ha procedido a ajustar las cuentas de activos y pasivos por impuestos diferidos conforme la tasa impositiva que se espera que rija al momento de su reversión.

### **III - CONCLUSIONES**

Tal como fue analizado en este artículo, la modificación introducida por la [ley 27430](#), que establece un cronograma de reducción de la tasa del impuesto a las ganancias para los sujetos del artículo 69, LIG, con vigencia a partir del año 2018, implica una modificación en la medición de los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos acumulados previamente a dicha modificación.

La nueva medición, realizada sobre la base de las tasas fiscales que se espera estén vigentes al momento de la reversión, implica que la dirección del ente emisor de los estados contables estime los momentos esperados en los cuales se produzcan dichas reversiones, a los fines de asociarles la tasa fiscal apropiada.

La diferencia en la medición de los activos y pasivos por impuestos diferidos resultante de las nuevas tasas fiscales futuras constituye un resultado imputable al ejercicio en el cual se sancionó la norma legal que aprobó el cambio en las tasas legales, aunque hay quienes opinan que podría imputarse contra la cuenta de patrimonio neto que hubiera sido la contrapartida cuando se

originaron tales activos y pasivos por impuestos diferidos, en los casos que así fuera.

Asimismo, es necesaria la realización del agregado de una línea en las conciliaciones requeridas por la [RT 9](#) respecto de los impuestos diferidos que muestren el impacto en el cargo por impuesto a las ganancias relacionadas con la variación en los activos y pasivos por impuestos diferidos por el cambio en las tasas fiscales futuras.

Finalmente, por tratarse de un hecho relevante ocurrido en el presente ejercicio, debe agregarse una nota a los estados contables que describa el cambio en las normas de la LIG, sus efectos y vigencia.

## **IV - BIBLIOGRAFÍA**

---

- Casinelli, Hernán P.: "Consecuencias de los cambios de tasas fiscales, introducidas por la ley 27430, en la contabilización del impuesto a las ganancias" - Enfoques - N° 3 - 3/18 - pág. 22.

- Gil, Jorge J.: "Impuesto diferido. Nuevo método basado en el balance. Enfoque práctico de temas simples y complejos" - Ed. Osmar D. Buyatti - Bs. As. - agosto/2006.

- Gutiérrez, Nuria: "[El impuesto diferido en las PYMES](#)" - ERREPAR - D&G - N° 221 - febrero/2018 - pág. 167 - Cita digital EOLDC097259A.

- Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[NIC/IAS 12, Impuesto a las Ganancias](#)" - ERREPAR - D&G - N° 149 - diciembre/2012 - pág. 145 - Cita digital EOLDC086674A.

- Subelet, Carlos J. y Subelet, María C.: "[Interpretación CINIIF 23. Incertidumbres sobre tratamientos del impuesto a las ganancias](#)" - ERREPAR - D&G - N° 221 - febrero/2018 - pág. 187 - Cita digital EOLDC097260A.

---

### **Notas:**

(1) Publicada en el BO: 29/12/2017

(2) Publicado en el BO: 29/12/2017

(3) Que comprende principalmente a las sociedades de capital, asociaciones y ciertos fideicomisos, entre otros

(4) La [sección 5.19.6.4 de su segunda parte de la RT 17](#) expresamente indica:

*"5.19.6.4. Impuesto del período*

*Se imputarán al resultado del período:*

*a) los impuestos determinados para el mismo;*

*b) las variaciones de los saldos de impuestos diferidos que no hayan sido causadas por combinaciones de negocios o por escisiones"*

(5) Así lo requiere expresamente la [RT 9, segunda parte, Capítulo VI sección C.7, ap. b\)](#)

(6) Publicado en el BO: 29/12/2017

(7) Que comprende principalmente a las sociedades de capital, asociaciones y ciertos fideicomisos, entre otros

(8) Así lo requiere expresamente la [RT 9, segunda parte, Capítulo VI sección C.7, aps. a\) y g\)](#)