

## La escala progresiva de la ley 27.630 e impuestos diferidos en un contexto de inflación

Zgaib, Alfredo O.

Abstract: En el artículo se analiza, desde un punto de vista práctico, cómo es la aplicación del método del impuesto diferido, exigido por las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) y las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF) teniéndose en cuenta para ello la nueva escala progresiva del impuesto a las ganancias introducida por la ley 27.630 para las sociedades.

### I. Introducción

Aunque sin la alegría por acertar un pleno o tener una boleta ganadora de Loto, quienes actúan en el proceso de emisión y auditoría de estados contables seguramente cantaron... ¡Bingo...! Y tienen motivos: desde la sanción de la ley 27.630 deberán combinar estados contables en moneda homogénea (ECMH), ajuste por inflación impositivo (APII), liquidación del impuesto a las ganancias en función de una escala progresiva... e impuestos diferidos.

Este artículo trata, precisamente, de semejante combinación; sobre todo, de la aplicación del método del impuesto diferido, exigido por las Normas Contables Profesionales Argentinas (NCPA) y las Normas Internacionales de Información Financieras (NIIF), en un escenario como el indicado [\(1\)](#). En particular, aquí ustedes podrán encontrar:

- Una introducción, con breves referencias a la legislación impositiva y a las normas contables cuyo contenido es relevante para abordar la cuestión propuesta.

- Un segundo capítulo destinado al análisis de las diferencias entre el tratamiento contable y fiscal de los sucesos económicos; destacando los vinculados con el ajuste por inflación contable e impositivo.

- Una tercera parte enfocada en el efecto de modificaciones en las tasas del impuesto a las ganancias y, especialmente, de las consecuencias contables de la escala progresiva instituida por la ley 27.630.

- Un ejercicio ilustrativo, en el capítulo IV, que incluye unos ECMH al 31 de diciembre de 2021, el impuesto a las ganancias determinado mediante la aplicación del APII y la nueva escala, el reconocimiento y medición de activos y pasivos por impuestos diferidos y una conciliación de las diferencias entre costo fiscal efectivo y tasa legal.

- Por último, antes de concluir, unas secciones destinadas a las implicancias de la escala de la ley 27.630 sobre los estados contables de períodos intermedios y la revelación en notas.

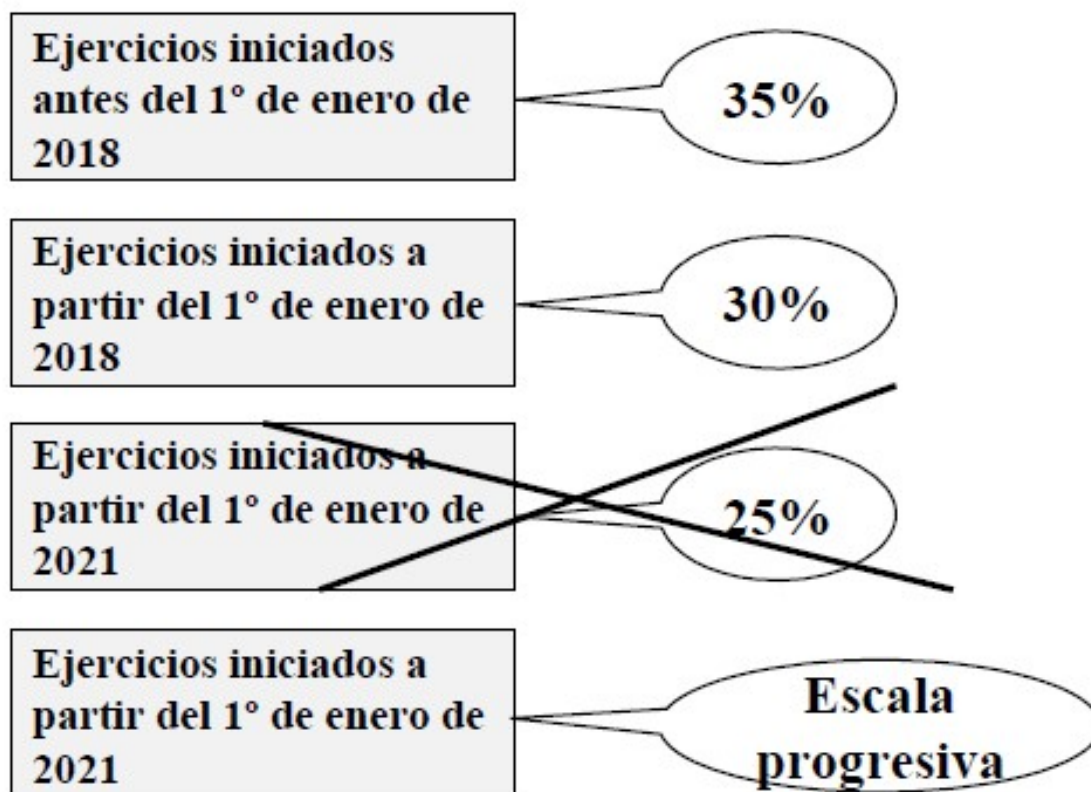
La novedad que nos ocupa, por lo tanto, es la escala progresiva introducida mediante el art. 3º, de la ley 27.630. Una escala con pocos niveles, tal vez pensada para disimular incrementos de la carga fiscal antes que para instrumentar una genuina progresividad [\(2\)](#).

A- Escala del impuesto a las ganancias - Ley 27.630				
Ganancia neta imponible		Pagarán (miles de \$)	Más el %	Sobre el excedente de miles de \$
Más de \$ (en miles)	A \$ (en miles)			
	5.000,00		25%	
5.000,00	50.000,00	1.250,00	30%	5.000,00
50.000,00		14.750,00	35%	50.000,00

Su aprobación abortó la reducción de alícuotas que las leyes 27.430 y 27.541 habían dispuesto previamente, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018, y modificó el tipo fiscal del 30% por los implícitos en la escala progresiva del cuadro A. Con este cambio, la tasa del 25% prácticamente desaparece antes de alcanzar vigor y, a partir de ahora, solo incidirá en futuras liquidaciones del impuesto a las ganancias de empresas de tamaño reducido y/o rendimiento modesto.

A pesar de semejante particularidad, la de no regir según lo prescripto originalmente, el 25% debió aplicarse para la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos en ejercicios finalizados con anterioridad. Por lo tanto, también influirá sobre las mediciones de tales rubros y del gasto por impuesto a las ganancias en los estados contables de períodos con fecha de cierre posterior al día de aprobación de la 27.630 (3). Tópico sobre el que volveremos más adelante.

## G1- Alícuotas del impuesto a las ganancias



El espectro normativo que necesitamos para los fines de este artículo se completa del

siguiente modo:

- en materia fiscal, con la ley 20.628 (to 2019) y, sobre todo, su título VI (que regula el APII);

- en el terreno de las NCPA, con la res. técnica 6, la res. (FACPCE) 539/18 y las res. técnicas 17, 41 y 9 y

- en el ámbito de las NIIF, con las NIC 12, 29 y 34.

También tiene protagonismo el art. 27 de la ley 27.541, por el cual "el ajuste por inflación positivo o negativo... correspondiente al primer y segundo ejercicio iniciado a partir del 1° de enero de 2019, que se deba calcular en virtud de verificarse los supuestos previstos en los dos [2] últimos párrafos del art. 106, deberá imputarse un sexto [1/6] en ese período fiscal y los cinco sextos [5/6] restantes, en partes iguales, en los cinco [5] períodos fiscales inmediatos siguientes".

## II. Tratamiento contable del impuesto a las ganancias en el escenario actual

### II.1. Introducción

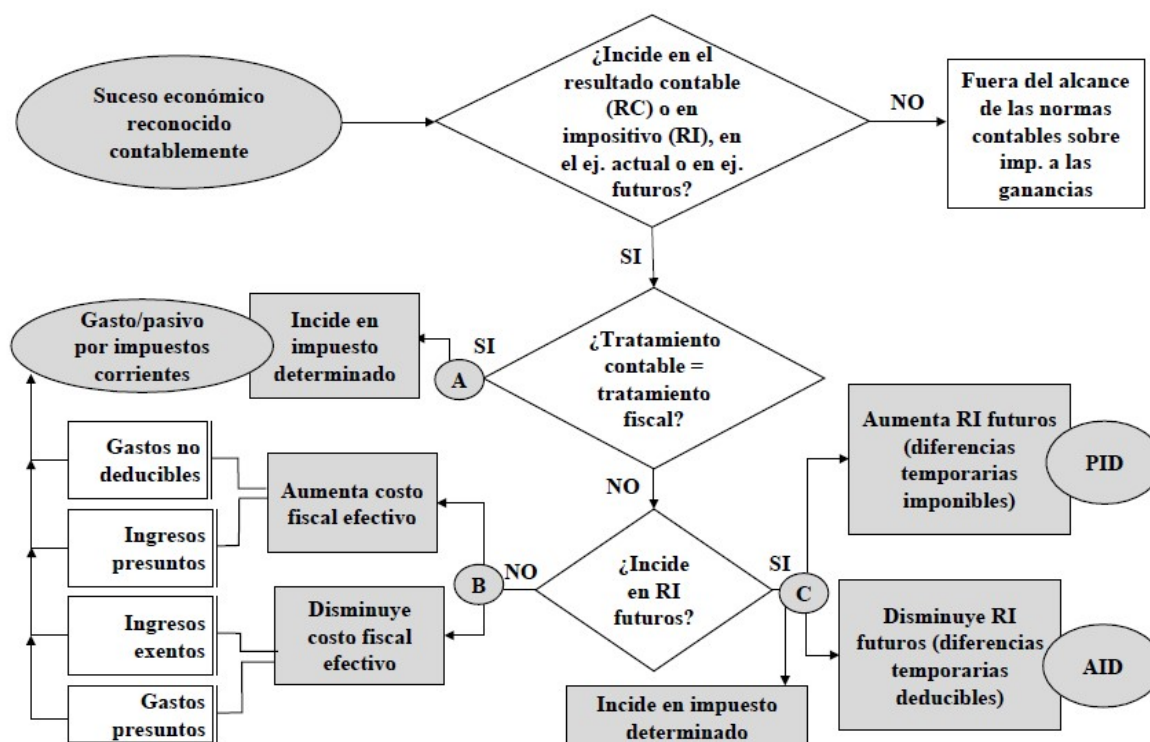
Sabemos que la contabilidad financiera luce unos objetivos que la distancian de las regulaciones fiscales. A tales diferencias me referiré en las secciones que siguen; poniendo énfasis en las provenientes del ajuste por inflación y los cambios en el nivel de tasas impositivas.

### II.2. Coincidencias entre tratamiento contable y fiscal

Si un hecho económico cualquiera, capaz de producir consecuencias en materia de impuesto a las ganancias, es tratado del mismo modo en el balance contable e impositivo su incidencia se reflejará tanto en el gasto (ingreso) como en el pasivo (activo) por impuestos corrientes (PIC). En este caso la alícuota efectiva, medida como relación entre el gasto (o ingreso) por impuesto a las ganancias y el resultado contable antes de impuestos, será equivalente a la tasa vigente (alternativa A, del gráfico G2).

Dicha igualdad no se logra en el caso argentino pues, aquí, el mecanismo de expresión de los ECMH difiere del procedimiento establecido a los fines de practicar el APII.

## G2- Efectos fiscales de los sucesos económicos contabilizados



Cuando las normas contables divergen de la ley fiscal, la diferencia podría agotar su impacto en el ejercicio durante el cual se produce el hecho económico (hito B, de G2) o tener consecuencias fiscales futuras (a través de la vía C, del mismo gráfico) (4).

### II.3. Diferencias que modifican el costo fiscal efectivo

Las diferencias sin repercusión futura emergen de causas diversas que dan lugar a una desigualdad entre costo fiscal efectivo y tipo legal vigente (recorrido B, de G2). Es el caso de los gastos no deducibles y los ingresos presuntos, que incrementan la tasa efectiva, y de los gastos presuntos e ingresos exentos o no gravados, que la reducen. El cambio de alícuotas tratado en el capítulo III constituye otro ejemplo de esta categoría.

Consecuencias similares produce, en nuestro país, la combinación de ECMH y liquidación del gravamen en función del APII. En primer lugar, por la licuación del capital a mantener calculado en virtud de la legislación fiscal (digamos, la "base fiscal neta"), cuando dicho capital no se ajusta para reflejar el impacto de la suba en el nivel general de precios. Ajuste indispensable para calcular la ganancia o pérdida en términos reales (5).

Esa falta de ajuste en el balance fiscal surge, entre otros motivos, por:

a) La exclusión de ciertos componentes del activo y pasivo computables en el ajuste estático establecido por los incs. a y b, del art. 106, de la ley 20.628 (to 2019). Por ejemplo, determinados saldos deudores o acreedores con partes relacionadas (6) o el activo que refleja el diferimiento del APII.

b) La existencia de bienes de uso incorporados antes del 1º de enero de 2018, no revaluados en los términos de la ley 27.430, cuyas depreciaciones solo pueden deducirse por sus importes históricos.

Conviene destacar que la base fiscal neta referida antes equivale, precisamente, a la valuación fiscal de los activos y/o pasivos no considerados para el APII. Caso inverso es el de una previsión reconocida en los estados contables, no deducible en la liquidación

impositiva: si bien se excluye del pasivo computable en el ajuste estático, como su valor fiscal es nulo no genera diferencias entre alícuota efectiva y legal (7).

La otra causa podría provenir de variaciones en el capital monetario neto, que inciden sobre los resultados contables por inflación (RECPAM), no computados o considerados solo parcialmente en el ajuste dinámico de la ley 20.628 (8).

Para tales situaciones, que implican una desigualdad entre la tasa legal y la alícuota o costo efectivo del gravamen, las normas contables prevén —con ciertas excepciones— una conciliación entre ambas (9). El G3 nos ilustra acerca de las causas más usuales que distinguen a la alícuota efectiva de la nominal.

#### II.4. Diferencias que generan pasivos o activos por impuestos diferidos

El trayecto B, de G2, supone expectativas de aumentos o disminuciones de los beneficios fiscales futuros debido a diferencias temporarias (DT) imponibles (susceptibles de generar pasivos por impuestos diferidos —PID—) o deducibles (que podrían dar lugar al nacimiento de activos por impuestos diferidos —AID—).

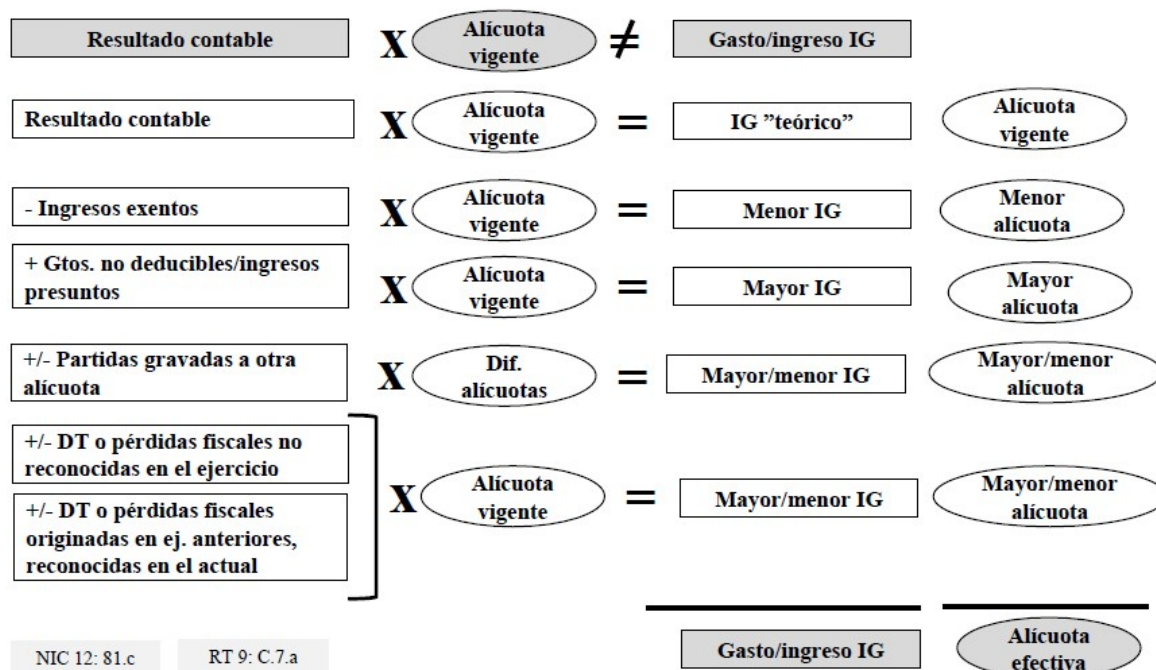
Tanto las NCPA como las NIIF atribuyen el carácter de temporarias a las diferencias que surgen cuando los estados financieros se expresan en moneda homogénea pero el mecanismo legal supone un ajuste parcial (o incluso nulo) (10). Mientras el párrafo 32 de la NIC 29 nos remite al texto de la NIC 12, la Interpretación 3/2003 de la FACPCE establece: "[L]a diferencia entre el valor contable ajustado por inflación de los bienes de uso y el valor fiscal (o base para el impuesto a las ganancias) es una diferencia temporaria y, en consecuencia, corresponde el reconocimiento de un pasivo por impuestos diferidos".

Ese PID debe reconocerse porque representa una obligación presente de transferir recursos económicos debido al ajuste contable sin correlato fiscal pleno, en ambientes inflacionarios. La transferencia de recursos (inherente a la definición de pasivo) tendrá lugar a medida que el activo produzca beneficios mediante su venta o uso; entonces, el gasto deducible (costo de lo vendido o depreciaciones) resultará inferior al contabilizado por un importe equivalente a la DT imponible (11). Este incremento de la ganancia sujeta a impuesto y, por extensión, del pasivo por impuestos corrientes (PIC) transforma un pasivo no corriente (representado por el PID) (12) en uno corriente (el PIC).

La situación descrita afecta a bienes de uso (13), intangibles, inventarios y demás activos cuya medición contable se basa en el costo de adquisición, producción o construcción (14). Quedan exceptuados, en Argentina, los bienes de uso adquiridos con anterioridad al 1° de enero de 2018 que fueron revaluados fiscalmente en virtud de la ley 24.730 (15) y los incorporados a partir de esa fecha (16).

Por supuesto, las DT provenientes del ajuste por inflación conviven con diferencias ajenas a dicho fenómeno, tales como las derivadas del tratamiento de provisiones y provisiones, cómputo de incobrables o imputación de ventas mediante el criterio de lo devengado-exigible en el balance impositivo (17).

G3- Conciliación diferencias entre alícuota efectiva y nominal – Principales causas



Están eximidas de presentar la conciliación ilustrada en G3 las entidades medianas, por el inc. 2.2 del anexo III, de la res. técnica 41, y todas las que preparan estados contables en moneda homogénea conforme a NCPA, por el acápite 3.8 A de la res. (FACPCE) 553/19 (18).

III. Modificaciones del costo fiscal efectivo por la medición de PID o AID mediante una alícuota distinta de la vigente

III.1. Introducción

Otra fuente de desigualdad entre costo fiscal efectivo y tasa vigente está representada por la medición de PID o AID a una tasa distinta de la utilizada para liquidar el gravamen del ejercicio. Consecuencia de los requerimientos de las NCPA y de las NIIF: "Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas impositivas que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele (19), basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del período de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas..." (20).

Resultan alcanzados por estas diferencias tanto los AID y PID provenientes de DT como los AID derivados de pérdidas fiscales y los AID o PID que reflejan el cómputo diferido del APII (dispuesto por el art. 27 de la ley 27.541).

## G4– Medición de AID y PID según la fecha de cierre del ejercicio

Medición de AID/PID provenientes de DT	=	DT acumuladas al cierre del ejercicio	X	Tasa esperada
Medición de AID provenientes de pérdidas o quebrantos fiscales (PF)	=	PF acumuladas al cierre del ejercicio	X	Tasa esperada
Medición de AID/PID por diferimiento APII (R)	=	APII diferidos, acumulados al cierre del ejercicio	X	Tasa esperada

**Tasa esperada:**

- ✓ Es la correspondiente al ejercicio durante el cual se estima realizar el activo o cancelar el pasivo.
- ✓ A un cierre determinado pueden existir dos o más tasas esperadas, vinculada cada una con un determinado ejercicio futuro.

## III.2. Alícuotas para calcular el impuesto determinado y medir AID o PID

Desigualdades de esta naturaleza se generalizaron en nuestro país desde que la ley 27.430, modificada por la 27.541, estableció una reducción gradual de la alícuota del 35% (21). Los tipos fiscales vigentes en el transcurso del tiempo, clasificados según la fecha de cierre de ejercicio, son los reflejados en G5.

## G5 – Medición de AID y PID según la fecha de cierre del ejercicio y ley aplicable (desde aprobación de la Ley 27630)

Fecha de cierre del ejercicio	Tipo legal para determinación impuesto corriente	Tasa esperada para la medición de AID y PID
Hasta el 30 de diciembre de 2020 (inclusive)	30%	30%, en el caso de AID/(PID) cuya realización/(cancelación) se estimaba para los ejercicios con cierre antes del 31 de diciembre de 2021
		25%, en el caso de AID/(PID) cuya realización/(cancelación) se estimaba para los ejercicios cuyo cierre opera desde el 31 de diciembre de 2021
Desde el 31 de diciembre de 2020 hasta fecha anterior a la FAL (inclusive)	30%	25%
Desde la FAL hasta el 30 de diciembre de 2021 (inclusive)	30%	Tasa promedio esperada
Desde el 31 de diciembre de 2021	Tasa promedio	Tasa promedio esperada

FAL: fecha de aprobación de la Ley 27630.

Por lo tanto, las mediciones de AID y PID reconocidos en ejercicios cerrados antes de la aprobación de la ley 27.630 podrían haberse basado tanto en la tasa del 25% como en una mezcla del 25 y del 30%. Cuestión vinculada con las expectativas, formadas al cierre de cada período, acerca del momento de la reversión de las DT, el cómputo de los quebrantos fiscales

o la imputación del APII diferido.

### III.3. Diferencias de alícuotas desde la vigencia de la ley 27.630

Con la irrupción de la ley 27.630 el mayor o menor costo fiscal efectivo emergerá por:

a) la existencia de AID o PID cuya medición se efectuó a las tasas del 25 o 30% y cuya realización o cancelación se producirá en el primer ejercicio de vigencia de la escala instaurada por dicha ley y

b) la medición de AID no realizados y PID no liquidados en función de la tasa esperada (22), que puede diferir tanto de la alícuota del 25 o 30% (si estas se hubiesen utilizado en las mediciones de ejercicios anteriores) como de la tasa promedio (23), resultante de aplicar la escala ya referida.

Para ilustrar sobre esta cuestión les propongo un ejemplo sencillo, dejando de lado por el momento el contexto de inflación. Supongamos que, al 31 de diciembre de 2021, las DT y los PID son los indicados en A.1:

<b>A.1- Medición PID al cierre ej. 2020</b>	
<b>Conceptos</b>	<b>Miles de \$</b>
DT imponible	5.000
Alícuota esperada	25,00%
<b>PID</b>	<b>1.250</b>

Imaginemos ahora que el impuesto determinado asciende a \$ 6.650; importe calculado sobre la base de una utilidad contable antes de impuestos de \$ 20.000 y un ajuste, necesario para obtener la ganancia imponible, que revierte parcialmente las DTI existentes al cierre de 2020. El tipo legal promedio resultante es de 28.91%:

<b>A.2- Impuesto determinando ej. 2021</b>	
<b>Conceptos</b>	<b>Miles de \$</b>
<b>Resultado contable</b>	<b>20.000</b>
Reversión parcial DTI	3.000
<b>Ganancia sujeta a impuesto</b>	<b>23.000,00</b>
Alícuota s/escala	28,91%
<b>Impuesto determinado</b>	<b>6.650</b>

Las DTI caen desde \$ 5.000 a \$ 2.000 y los PID reducen su saldo a \$ 640 dada una tasa esperada del 32%; por lo tanto, el impuesto diferido del ejercicio refleja un menor gasto de \$



610:

<b>A.3- Medición PID al cierre ej. 2021</b>	
<b>Conceptos</b>	<b>Miles de \$</b>
DT imponible	2.000
Alícuota esperada	32,00%
<b>PID al cierre ej. 2021</b>	<b>640</b>
PID al cierre ej. 2020	1.250
<b>Impuesto diferido ej. 2021</b>	<b>-610</b>

El impuesto a las ganancias se expondrá en el estado de resultados por \$ 6.040, igual a la suma algebraica del impuesto corriente y diferido:

<b>A.4- Impuesto a las ganancias ej. 2021</b>	
<b>Conceptos</b>	<b>Miles de \$</b>
Gasto por impuesto corriente	6.650
Gasto por impuesto diferido	-610
<b>Impuesto a las ganancias ej. 2021</b>	<b>6.040</b>
Resultado antes de impuesto	20.000
<b>Alícuota efectiva</b>	<b>30,20%</b>

Dicho gasto implica un costo fiscal efectivo de 30,20%, superior al promedio utilizado para liquidar el gravamen. Desigualdad cuya justificación podemos observar en A.5:

<b>A.5- Conciliación entre alícuota efectiva y tasa legal</b>			
<b>Conceptos</b>	<b>Miles de \$</b>	<b>Efecto fiscal</b>	<b>Alícuota</b>
<b>Resultado contable</b>	<b>20.000,00</b>		
Alícuota s/escala	28,91%		
<b>Impuesto teórico</b>		<b>5.783</b>	<b>28,91%</b>
<b>Efecto diferencias alícuotas</b>			
<b>DT revertidas en ej. 2021</b>	<b>3.000,00</b>		
Medición s/alícuota ej. 2021	28,91%	867	
Medición s/alíc. cierre ej. 2020	25,00%	-750	
<b>Mayor costo fiscal ej.</b>		<b>117</b>	<b>0,59%</b>
<b>DT no revertidas al cierre ej. 2021</b>	<b>2.000,00</b>		
Medición s/alícuota estimada	32,00%	640	
Medición s/alícuota cierre ej. 2020	25,00%	-500	
<b>Mayor costo fiscal ej.</b>		<b>140</b>	<b>0,70%</b>
<b>Impuesto a las ganancias del ejercicio</b>		<b>6.040</b>	<b>30,20%</b>

¿Cómo determinar la tasa esperada que, en nuestro ejemplo, fijé arbitrariamente en 32%? De acuerdo con el párrafo 49 de la NIC 12, cuando "se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal (24), en los períodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias temporarias" (25).

Semejante estimación no está libre de incertidumbre ni complicaciones. Si una entidad cuenta con proyecciones del resultado antes de impuesto podrá utilizar dicha información como base para la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos; alternativa que exige identificar los ejercicios durante los cuales se irán revirtiendo las diferencias temporarias, compensando las pérdidas fiscales o computando los resultados impositivos por inflación diferidos. No existen regulaciones que especifiquen la cantidad de ejercicios que deberían computarse en tales proyecciones, aunque tal vez podamos recurrir supletoriamente a normas que ponen un límite de cinco años (26).

Cualquiera sea la solución que se considere pertinente, enfrentamos obstáculos que tal vez haya que sortear con simplificaciones; sobre todo, por parte de un número —intuyo mayoritario— de entidades de pequeña o mediana escala (27) que carece de previsiones o solo ensaya pronósticos anuales. Aquellas que elaboran proyecciones de mayor alcance podrían utilizar, por ejemplo, la media de las tasas promedio (28) estimadas para cada uno de los ejercicios contemplados en sus pronósticos. Las demás, e incluso las anteriores, podrían optar por el tipo promedio resultante de aplicar la escala de la Ley 27.630 en el ejercicio al cual se refieren los estados financieros o intentar alguna estimación de la alícuota promedio del subsiguiente período anual.

#### IV. Ejercicio de aplicación

##### IV.1. Introducción

En este capítulo les presento un caso que podríamos calificar con el mote de "integral", cuyo punto de partida es el siguiente resumen de la información contable al, digamos, 31 de diciembre de 2021 (29). En la primera columna observamos las cifras históricas y, en la

segunda, los importes en moneda homogénea.

<b>B.1- Resumen estados contables ej. cerrado el 31-dic-X21</b>		
<b>Rubros-partidas</b>	<b>Miles de \$ sin expresar en MH</b>	<b>Miles de \$ en MH de X21</b>
Activos monetarios	7.888,20	7.888,20
Bienes de cambio	3.700,00	3.700,00
Terrenos	450,00	630,00
Otros bienes de uso-VO	2.970,00	3.738,00
Otros bienes de uso-AA	-1.183,00	-1.572,20
AID - diferimiento APII	41,67	180,80
<b>Total</b>	<b>13.866,87</b>	<b>14.564,80</b>
Pasivos monetarios (excepto los siguientes)	1.300,00	1.300,00
Provisiones/previsiones	260,00	260,00
PIC	2.831,82	2.831,82
PID (AID)	163,75	297,92
Capital + res. ej. anteriores	1.677,12	2.697,96
Ingresos operativos	18.000,00	19.800,00
Costo de lo vendido	-7.000,00	-7.780,00
Gastos erogables	-420,00	-446,00
Depreciaciones	-594,00	-747,60
Otros ingresos	900,00	1.080,00
Otros gastos	-420,00	-588,00
RECPAM		-1.379,95
Impuesto a las ganancias corriente	-2.831,82	-2.831,82
Impuesto a las ganancias diferido		70,46
<b>Total</b>	<b>13.866,87</b>	<b>14.564,80</b>
<b>Resultado antes de impuestos</b>	<b>10.466,00</b>	<b>9.938,45</b>
<b>Resultado neto</b>	<b>7.634,18</b>	<b>7.177,10</b>

[1] La entidad genera ingreso de actividades ordinarias tanto por la venta de bienes como la prestación de servicios.

[2] Mide sus bienes de cambio al costo de reposición (30).

[3] Determina el costo de lo vendido por diferencias de inventario.

[4] Mide sus bienes de uso/propiedades, planta y equipo de acuerdo con el modelo de costo. Deprecia dichos activos a razón del 20% anual, por año de alta.

[5] Las cifras sin expresar en moneda homogénea (de la primera columna) surgen de los importes ajustados por inflación al cierre de X20 y los movimientos históricos correspondientes a x21.

[6] El saldo de AID y PID de la información histórica solo incluye la medición al cierre de

X20.

[7] Los índices de precios y coeficientes utilizados tanto para expresar los ECMH como calcular el APII son los del cuadro B.2:

<b>B.2- Índices de precios y coeficientes de ajuste hasta el cierre</b>					
<b>Datos</b>	<b>X20</b>	<b>X21.1</b>	<b>X21.2</b>	<b>X21.3</b>	<b>X21</b>
Indice de precios	150	175	200	210	210
Coef.	1,40	1,20	1,05	1,00	1,00

#### IV.2. Expresión de los estados contables en moneda homogénea

El cuadro B.3 revela el saldo inicial en moneda homogénea de x20 y los movimientos y los saldos finales de activos, pasivos, componentes del patrimonio y resultados sin expresar en moneda homogénea.

<b>B.3- Evolución de la situación financiera y económica - En \$ corrientes</b>					
<b>Rubros-partidas</b>	<b>X20</b>	<b>X21.1</b>	<b>X21.2</b>	<b>X21.3</b>	<b>X21</b>
Activos monetarios	1.480,00	9.448,20	-11.420,00	8.380,00	7.888,20
Bienes de cambio	700,00		10.000,00	-7.000,00	3.700,00
Terrenos	450,00				450,00
Otros bienes de uso-VO	2.470,00	-700,00	1.200,00		2.970,00
Otros bienes de uso-AA	-869,00	280,00		-594,00	-1.183,00
AID - diferimiento APII	41,67				41,67
<b>Total</b>	<b>4.272,67</b>	<b>9.028,20</b>	<b>-220,00</b>	<b>786,00</b>	<b>13.866,87</b>
Pasivos monetarios (excepto los siguientes)	700,00		900,00	-300,00	1.300,00
Provisiones/previsiones	380,00			-120,00	260,00
PIC	351,80	-351,80		2.831,82	2.831,82
PID (AID)	163,75				163,75
Capital + res. ej. anteriores	2.677,12		-1.000,00		1.677,12
Ingresos operativos		9.000,00		9.000,00	18.000,00
Costo de lo vendido				-7.000,00	-7.000,00
Gastos erogables		-100,00	-120,00	-200,00	-420,00
Depreciaciones				-594,00	-594,00
Otros ingresos		900,00			900,00
Otros gastos		-420,00			-420,00
RECPAM					
Impuesto a las ganancias corriente				-2.831,82	-2.831,82
Impuesto a las ganancias diferido					
<b>Total</b>	<b>4.272,67</b>	<b>9.028,20</b>	<b>-220,00</b>	<b>786,00</b>	<b>13.866,87</b>
<b>Resultado antes de impuestos</b>		<b>9.380,00</b>	<b>-120,00</b>	<b>1.206,00</b>	<b>10.466,00</b>
<b>Resultado neto</b>		<b>9.380,00</b>	<b>-120,00</b>	<b>-1.625,82</b>	<b>7.634,18</b>

El B.4 nos muestra todas las cifras en miles de pesos de X21.

B.4- Evolución de la situación financiera y económica - En moneda de cierre								
Rubros-partidas	X20	X21.1	X21.2	X21.3	X21 antes de RE-CPAM y aj. RFT	RECPAM y ajuste a RFT/CMV X21	X21 en moneda de cierre	
Activos monetarios	2.072,00	11.337,84	-11.991,00	8.380,00	9.798,84	-1.910,64	7.888,20	
Bienes de cambio	980,00		10.500,00	-7.000,00	4.480,00	-780,00	3.700,00	
Terrenos	630,00				630,00		630,00	
Otros bienes de uso-VO	3.458,00	-980,00	1.260,00		3.738,00		3.738,00	
Otros bienes de uso-AA	-1.216,60	392,00		-747,60	-1.572,20		-1.572,20	
AID - diferimiento APII	58,33			139,13	197,47	-16,67	180,80	
<b>Total</b>	<b>5.981,73</b>	<b>10.749,84</b>	<b>-231,00</b>	<b>771,53</b>	<b>17.272,11</b>	<b>-2.707,31</b>	<b>14.564,80</b>	
Pasivos monetarios (excepto los siguientes)	980,00		945,00	-300,00	1.625,00	-325,00	1.300,00	
Provisiones/previsiones	532,00			-120,00	412,00	-152,00	260,00	
PIC	492,52	-422,16		2.831,82	2.902,18	-70,36	2.831,82	
PID (AID)	229,25			68,67	297,92		297,92	
Capital + res. ej. anteriores	3.747,96		-1.050,00		2.697,96		2.697,96	
Ingresos operativos		10.800,00		9.000,00	19.800,00		19.800,00	
Costo de lo vendido				-7.000,00	-7.000,00	-780,00	-7.780,00	
Gastos erogables		-120,00	-126,00	-200,00	-446,00		-446,00	
Depreciaciones				-747,60	-747,60		-747,60	
Otros ingresos		1.080,00			1.080,00		1.080,00	
Otros gastos		-588,00			-588,00		-588,00	
RECPAM						-1.379,95	-1.379,95	
Impuesto a las ganancias corriente				-2.831,82	-2.831,82		-2.831,82	
Impuesto a las ganancias diferido				70,46	70,46		70,46	
<b>Total</b>	<b>5.981,73</b>	<b>10.749,84</b>	<b>-231,00</b>	<b>771,53</b>	<b>17.272,11</b>	<b>-2.707,31</b>	<b>14.564,80</b>	
Resultado antes de impuestos		11.172,00	-126,00	1.052,40	12.098,40	-2.159,95	9.938,45	
Resultado neto		11.172,00	-126,00	-1.708,96	9.337,04	-2.159,95	7.177,10	

[1] La columna "RECPAM y ajuste a RFT/CMV X21" pone de manifiesto las diferencias entre (31):

a. La medición de activos y pasivos monetarios al cierre y la suma, en moneda homogénea, de los movimientos experimentados por tales partidas durante el ejercicio. Dichas diferencias representan el RECPAM del período.

b. La medición de bienes de cambio a su costo de reposición al cierre y la suma, en moneda homogénea, de los movimientos del ejercicio. Esta desigualdad constituye un ajuste al costo de lo vendido calculado sin expresar en moneda homogénea (32).

[2] La obtención de los importes de los activos, pasivos y resultados por impuestos corrientes y diferidos es explicada a partir de IV.3.

#### IV.3. Liquidación del impuesto a las ganancias

La hoja de trabajo utilizada para calcular el impuesto determinado del ejercicio X21 es la de B.5.

<b>B.5- Liquidación del impuesto a las ganancias</b>		
<b>Resultados-ajustes</b>	<b>Col. I</b>	<b>Col. II</b>
<b>1- Resultado neto del ejercicio</b>		7.177,10
<b>2- Impuesto a las ganancias</b>		2.761,36
<b>3- Dif. entre resultado histórico y ajustado</b>		
3.1- Ajustado antes de impuesto	9.938,45	
3.2- Histórico antes de impuestos		10.466,00
<b>4- Diferencias medición provisiones/provisiones</b>		
4.1- Saldo al cierre - contable		260,00
4.2- Saldo al inicio - contable	380,00	
4.3- Saldo al cierre - impositivo		
4.4- Saldo al inicio - impositivo		
<b>5- Diferencias medición bienes de cambio</b>		
5.1- Saldo al cierre - contable	3.700,00	
5.2- Saldo al inicio - contable		700,00
5.3- Saldo al cierre - impositivo		3.200,00
5.4- Saldo al inicio - impositivo	490,00	
<b>6- Diferencias depreciaciones</b>		
6.1- Contable		594,00
6.1- Impositiva	427,60	
<b>7- Costo de bienes de uso vendidos</b>		
7.1- Contable		420,00
7.1- Impositivo	300,00	
<b>8- Gastos no deducibles</b>		
8.1- Multas		50,00
<b>9- Ajuste por inflación impositivo</b>	119,67	
<b>Totales</b>	<b>15.355,72</b>	<b>25.628,45</b>
Ganancias sujeta a impuesto (A)		<b>10.272,73</b>
<b>(A) x alícuota</b>	<b>27,57%</b>	<b>2.831,82</b>

-La tasa promedio, resultante de aplicar la escala de la ley 27.630 (cuadro A), equivale a 27,57%.

4- Ajuste por medición de provisiones/provisiones:

-Al cierre de X21 las provisiones/provisiones no admitidas ascendían a \$ 380.,67.

-Al cabo de X21 disminuyeron a \$ 260: se produjo una salida de recursos y, por lo tanto, se satisficieron los requisitos legales para su deducción en el balance fiscal.

5- Ajuste por medición de bienes de cambio/costo de lo vendido:

-Las mediciones contables, basadas en el costo de reposición o costo ajustado por inflación, pasaron de \$ 700 (en X20) a \$ 3.700 (en diciembre de X21).

-Las respectivas valuaciones fiscales aumentaron, entre ambas fechas, de \$ 490 a \$ 3.200.

6- Ajuste por depreciaciones:

-Las depreciaciones contables, en moneda histórica, suman \$ 594 (cuadro B.1 o B.3).

-Las deducibles fiscalmente están calculadas en el cuadro B.6. Corresponden \$ 175,60 a bienes de uso incorporados en X19 y ejercicios anteriores [(\$ 500 + \$ 520 - \$ 50 + \$ 208 - \$300) x 20%] (33). Los \$ 252 restantes equivalen al 20% del costo ajustado de las compras del ejercicio (\$ 1.200 x 1,05 x 20% = \$ 252).

<b>B.6- Base fiscal de bienes de uso</b>		
<b>Terrenos</b>	<b>Terrenos</b>	<b>Otros</b>
Saldos al cierre de X19	100,00	500,00
Altas		520,00
Bajas		-50,00
Depreciaciones		-194,00
<b>Saldos al cierre de X20</b>	<b>100,00</b>	<b>776,00</b>
Ajuste bs. adquiridos en X19-VO		208,00
Ajuste bs. adquiridos en X19-AA		-41,60
Altas		1.260,00
Bajas		-300,00
Depreciaciones bs. existentes en X19		-175,60
Depreciaciones altas X20		-252,00
<b>Saldos al cierre X21</b>	<b>200,00</b>	<b>1.474,80</b>

7- Ajuste por costo de bienes de uso vendidos:

-El costo contable sin ajustar suma \$ 420 [en el período X21.1, de B.3 = (\$ 700 - \$ 280)].

-El deducible fiscalmente es de \$ 300 (cuadro B.5).

8- Ajuste por gastos no deducibles:

-Multa que aumenta la utilidad contable en \$ 50.

9- APII:

-Incluye un sexto del resultado impositivo por inflación determinado en X20 e igual proporción del calculado en X21 (cuadro B7).

B.7- Ajuste por inflación impositivo			
	Parciales	Coef.	Totales
<b>a) Ajuste estático</b>			
<b>1.1- Total activo cierre de X20</b>	-4.272,67		
<b>1.2- Activos no computables</b>			
Bienes de uso - total	2.051,00		
. Bienes de uso - vendidos en X21	-300,00		
AID - diferimiento APII	41,67		
<b>1.3- Ajustes al activo</b>			
Medición contable bienes de cambio	700,00		
Valuación fiscal bienes de cambio	-490,00		
<b>2.1- Total pasivo al cierre de X20</b>	1.595,55		
<b>2.2- Pasivos no computables</b>			
Provisiones/previsiones	-380,00		
PIC	-351,80		
PID (AID)	-163,75		
<b>3- Activos (pasivos) computables</b>	<b>-1.570,00</b>	0,40	-628,00
<b>b) Ajuste dinámico</b>			
4.1- Dividendos distribuidos	1.000,00	0,05	50,00
4.2- Bs. de uso adquiridos			
Terrenos			
Otros	1.200,00	0,05	60,00
<b>5- Ajuste dinámico</b>	<b>2.200,00</b>		<b>110,00</b>
<b>Ajuste por inflación impositivo</b>			<b>-518,00</b>
5.1- Computable en ej. X21			(86,33)
5.2- Computable en ej. X21-proveniente de ej. X20			(33,33)
<b>Total computable</b>			<b>(119,67)</b>

Ajuste estático (34):

Se excluyen del activo computable:

-Los bienes de uso existentes al cierre de X20, no vendidos durante el ejercicio (\$ 2.051 - \$ 300).

-El activo que refleja el diferimiento del APII determinado en X20.

No se consideran pasivos computables:

-Las provisiones o provisiones.

-El PIC.

-Los PID (netos).

Ajuste dinámico:

Se computan los siguientes movimientos:



-Dividendos distribuidos (\$ 1.000).

-Costo bienes de uso adquiridos (\$ 1.200).

Por supuesto, el impuesto a las ganancias corrientes contabilizado coincide con el impuesto determinado:

<b>B.8- Contabilización del impuesto a las ganancias</b>		
Impuesto a las ganancias corriente	2.831,82	
PIC		2.831,82
*Impuesto a las ganancias corriente ejercicio X21		

#### IV.4. Activos y pasivos por impuestos diferidos originados por DT

Al finalizar X20, la entidad computó las DT del cuadro B.9, midiéndolas sobre la base de una tasa esperada del 25% (ver gráfico G5).

<b>B.9- Diferencias temporarias y PID/AID al cierre del ejercicio anterior</b>			
<b>Rubros</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Base fiscal</b>	<b>DT</b>
Bienes de cambio	700,00	490,00	210,00
Terrenos			
Otros bienes de uso	1.601,00	776,00	825,00
Provisiones/previsiones	-380,00		-380,00
<b>Totales</b>	<b>1.921,00</b>	<b>1.266,00</b>	<b>655,00</b>
<b>Determinación PID/AID</b>			
DT al 25%			
DT al 25%		655,00	163,75
<b>Total PID (AID) acumulado al cierre de X20</b>		<b>655,00</b>	<b>163,75</b>
Total PID (AID) acumulado al cierre ej. ant.			237,75
<b>Impuesto diferido del ej.</b>			<b>-74,00</b>

-Diferencias entre medición contable de bienes de cambio y su base fiscal: según los datos de B.3 y B.5-

-Diferencias entre medición contable de bienes de uso y su base fiscal: según información de B.3 (\$ 2.470 - \$ 869, al cierre de X20) y B.6 (subtotal de \$ 776)- La entidad aprovechó la exención del acápite 3.8, de la res. (FACPCE) 553/19; que permite no contabilizar los PID originados en el ajuste por inflación de terrenos (35).

-Diferencias entre medición contable y base fiscal de provisiones/previsiones: según datos de B.3 y B.5- Los gastos vinculados con estos pasivos no pudieron deducirse en el balance fiscal.

Al cabo de X21 las DT pendientes de reversión son las de B.10, cuya medición se basa en una tasa esperada (promedio) de 32%.

<b>B.10- Diferencias temporarias y PID/AID al cierre</b>			
<b>Rubros</b>	<b>Medición contable</b>	<b>Base fiscal</b>	<b>DT</b>
Bienes de cambio	3.700,00	3.200,00	500,00
Terrenos			
Otros bienes de uso	2.165,80	1.474,80	691,00
Provisiones/previsiones	-260,00		-260,00
<b>Totales</b>	<b>5.605,80</b>	<b>4.674,80</b>	<b>931,00</b>
<b>Determinación PID/AID</b>			
DT al 25%			
DT al 32%		931,00	297,92
<b>Total PID (AID) acumulado al cierre ej.</b>		<b>931,00</b>	<b>297,92</b>
Total PID (AID) acumulado al cierre ej. ant.			229,25
<b>Impuesto diferido del ej.</b>			<b>68,67</b>

-Las fuentes de información son los cuadros B.1 (para las mediciones contables) y B.5 o B.6 (para las bases fiscales).

-Los PID netos del ejercicio anterior equivalen a \$ 229,25 [\$ 163,75 (cuadro B.9) x 1,40 (coeficiente que refleja aumento de precios desde diciembre de X20 a diciembre de X21)].

El impuesto diferido del ejercicio se calcula en términos reales, comparando la medición de activos y pasivos por impuestos diferidos en moneda de cierre, de acuerdo con lo definido por el 4º párrafo de la CINIIF 7 y una de las guías de FACPCE sobre ajuste por inflación (36). En nuestro ejemplo: \$ 68,67 (\$ 297,92 - \$ 229,25).

#### G6- Impuesto diferido del ejercicio, en moneda homogénea

$$\text{Impuesto a las ganancias diferido} = \text{PID/AID al cierre del ej. (j)} - \left[ \text{PID/AID al cierre del ej. (j-1)} \times \frac{\text{Índice de precios al cierre de j}}{\text{Índice de precios al cierre de (j-1)}} \right]$$

El impuesto a las ganancias diferido, en moneda de diciembre X21, se reconoce tomando el importe calculado en B.10:

<b>B.11- Contabilización del impuesto a las ganancias</b>		
Impuesto a las ganancias diferido	68,67	
PID		68,67
<b>*Impuesto a las ganancias diferido ejercicio X21</b>		

#### IV.5. Activos por impuestos diferidos originados por el diferimiento del APII

En estos períodos también se generaron AID provenientes del diferimiento del APII, cuya contabilización se basó en los datos del cuadro B.7 (37):

<b>B.12- APII computable en el ej. X21 y en ejercicios posteriores</b>			
<b>a) Originados en X21</b>			
Computable ej. X21 a la tasa del 27,57%	-86,33	27,57%	-23,80
Computables ej. futuros a la tasa del 32%	-431,67	32,00%	-138,13
<b>Totales</b>	<b>-518,00</b>		<b>-161,93</b>
<b>b) Computables en X21</b>			
Del ejercicio	-86,33	27,57%	-23,80
De ej. anteriores			
A la alícuota anterior	-33,33	25,00%	-8,33
Modificación alícuota		2,57%	-0,86
<b>Total</b>	<b>-119,67</b>		<b>-32,99</b>
<b>c) Computables en ejercicios futuros</b>			
Del ejercicio	-431,67	32,00%	-138,13
De ej. anteriores			
A la alícuota anterior	-133,33	25,00%	-33,33
Modificación alícuota		7,00%	-9,33
<b>Total</b>	<b>-565,00</b>		<b>-180,80</b>
<b>d) Aumento del ejercicio</b>			
Medición APII originado en X21			-138,13
Nueva medición APII proveniente de X20			-9,33
Medición anterior APII proveniente de X20			8,33
<b>Total imputado a resultados</b>			<b>-139,13</b>

Parte a) del cuadro:

-En X21 el APII arrojó un resultado de \$ 518 (determinado en B.7).

Parte b) del cuadro:

-En X21 solo se computaron, con el fin de determinar la ganancia imponible, \$ 119,67.

De ese total:

-\$ 86,33 surgen en el ejercicio actual (un sexto de \$ 518). Su medición contable se basó en el tipo promedio del período.

-El resto (\$ 33,33) proviene de X20. Su medición contable al cierre del período anterior (\$ 8,33) se estimó con la tasa de 25% y en X21 se ajustó en \$ 0,86 para reflejar el impacto de la alícuota promedio del ejercicio (27,57%).

Parte c) del cuadro:

-\$ 431,67 representan las cinco sextas partes del APII del período. Su medición contable se basa en una tasa esperada de 32%. -\$ 133,33 reflejan los cuatro sextos del APII de X20. Su medición al cierre (\$42,66 = 33,33 + \$ 9,33) contempla un ajuste (\$ 9,33) por la diferencia entre la tasa utilizada para la medición en X20 (25%) y el nuevo tipo esperado (32%).

-La medición de este AID, al 31 de diciembre de X21, asciende a \$ 180,80. Parte d) del cuadro:

-El importe computado como menor impuesto a las ganancias del ejercicio es de \$ 139,13.

En la tabla siguiente vemos la contabilización del mayor AID por el diferimiento del APII (38):

<b>B.13- Contabilización del impuesto a las ganancias</b>		
AID - diferimiento APII	139,13	
Impuesto a las ganancias diferido		139,13
<b>*Impuesto a las ganancias por APII diferido ejercicio X21</b>		

#### IV.6. Conciliación entre costo fiscal efectivo y tipo legal

En un contexto como el descrito en este artículo, las diferencias entre el costo fiscal efectivo y el tipo legal, utilizado para liquidar el impuesto del ejercicio, provienen de las siguientes fuentes:

-Exclusión de ciertos activos y pasivos del capital computable a los fines del APII estático.-Falta de ajuste de los bienes de uso adquiridos con anterioridad al 1° de enero de 2018 y no revaluados de acuerdo con ley 24.730, hecho que implica computar depreciaciones desactualizadas.

-Reversión de diferencias temporarias cuya medición se efectuó a una tasa esperada (25% en nuestro ejemplo), distinta del tipo promedio (27,57%) utilizado para liquidar el impuesto del período.

-Medición de AID/PID a una tasa esperada (32%) que no coincide con la alícuota promedio indicada antes.

-Existencia de gastos no deducibles (multas en nuestro caso).

Mientras el gasto por impuesto a las ganancias, corriente más diferido, asciende a \$ 2.761,36 (cuadro B.14), el impuesto teórico equivale a \$ 2.739,67 (27,57% x \$ 9.938,45, primera fila de B.15):

<b>B.14- Gasto por impuesto a las ganancias</b>		
Impuesto a las ganancias corriente		2.831,82
Impuesto a las ganancias diferido		
Proveniente de diferencias temporarias	68,67	
Proveniente del diferimiento del APII	-139,13	-70,46
<b>Gasto por impuesto a las ganancias</b>		<b>2.761,36</b>

La desigualdad anterior requiere que las entidades que emiten estados contables conforme a NIIF efectúen la siguiente conciliación entre impuesto teórico y gasto por impuesto a las ganancias, o entre tasa efectiva y tipo legal:

<b>B.15- Conciliación entre alícuota vigente y alícuota efectiva</b>				
	<b>Resultado</b>	<b>Alícuota</b>	<b>Efecto fiscal</b>	<b>Alícuota efectiva</b>
Resultado contable/gasto por impuesto teórico	9.938,45	27,57%	2.739,67	27,57%
<b>Ajustes</b>				
Gastos no deducibles	50,00	27,57%	13,78	0,14%
Diferencias originadas por APII	-100,05	27,57%	-27,58	-0,28%
Efecto de partidas afectadas por alícuota esperada			35,48	0,36%
<b>Total</b>			<b>2.761,36</b>	<b>27,78%</b>

Las diferencias originadas por el APII, recordemos, surgen porque el mecanismo legal deviene imperfecto al excluir ciertos activos y pasivos de los computables para el ajuste estático y obligar a deducir algunas depreciaciones por su valor histórico.

<b>B.16- Aumento/disminución costo fiscal por diferencias en el tratamiento de la inflación</b>	
<b>a) Deterioro base fiscal</b>	
Activos monetarios	
Bienes de cambio	
Bienes de uso totales	776,00
Bienes de uso actualizados para deducción depreciación	-416,00
Bienes de uso vendidos	-300,00
AID - diferimiento APII	41,67
Pasivos monetarios	
Provisiones/previsiones	
Pasivos por impuestos corrientes	-351,80
<b>Capital monetario neto + bienes de cambio</b>	<b>-250,13</b>
Coeficiente de precios	0,40
<b>Deterioro base fiscal</b>	<b>-100,05</b>
<b>b) Variaciones capital monetario</b>	
<b>RECPAM por aumentos (disminuciones) capital monetario</b>	
Distribución dividendos	
Compra bs. de uso	
<b>Subtotal</b>	
Coeficiente de precios	-1,00
<b>Efecto cambios en el capital monetario</b>	
<b>Efecto de determinar el impuesto sin APII</b>	<b>-100,05</b>

Parte a). Revela el deterioro de la base fiscal debido a las causas siguientes:

-Exclusión del activo/pasivo computable para el APII estático de las siguientes partidas (39):

AID por diferimiento APII.

PIC.

Falta de ajuste, a los fines de calcular la depreciación, de bienes de uso incorporados antes

del 1° de enero de 2018. Por este motivo a la valuación fiscal al cierre de X20 (\$ 776 del cuadro B.6) se le detrae el costo de los adquiridos luego de esa fecha, cuya actualización es permitida por la legislación, neto de las depreciaciones acumuladas (\$ 416 = \$ 520 — 20% de \$ 520).

No surgen diferencias como consecuencia del APII dinámico porque los hechos contemplados para su determinación son los únicos que modificaron el capital monetario neto, afectado por la inflación.

Por último, debemos explicar la desigualdad entre el costo fiscal efectivo y el tipo legal derivada del uso de tasas diferentes para la medición de AID y PID. Tal desigualdad se refleja en el cuadro B.17.

<b>B.17 - Aumento (reducción) impuesto a las ganancias por diferencia alícuotas</b>		
<b>a) PID</b>		
<b>Diferencias entre alícuota para medición PID y alícuota efva. ej. actual</b>		
B.1) PID al cierre ej. actual		931,00
B.2) PID al cierre ej. anterior	-655,00	
B.3) Coef. ajuste	1,40	
B.4) PID al cierre ej. anterior ajustado: B.2) x B.3)		-917,00
B.5) Variación: B.1) - B.4)		14,00
B.6) Alícuota estimada para ej. reversión		32,00%
B.7) Alícuota para determinación impuesto ej. actual		27,57%
B.8) Diferencia alícuotas: B.6) - B.7)		4,43%
<b>B.9) Mayor/(menor) impuesto a las ganancias por dif. alícuotas</b>		<b>0,62</b>
<b>b) PID</b>		
<b>Diferencias entre alícuota medición PID ej. anterior y alícuota efva. ej. actual</b>		
b.1) PID al cierre ej. anterior		655,00
b.2) Coef. ajuste	1,40	
b.3) PID al cierre ej. anterior ajustado: b.1) x b.2)		917,00
b.4) Alícuota estimada para ej. reversión		32,00%
b.5) Alícuota para medición PID ej. anterior		25,00%
b.6) Diferencia alícuotas: b.4) - b.5)		7,00%
<b>b.7) Mayor/(menor) impuesto a las ganancias por dif. alícuotas</b>		<b>64,19</b>
<b>c) AID - Diferimiento APII</b>		
<b>Diferencias entre alícuota para medición AID y alícuota efva. ej. actual</b>		
c.1) AID al cierre ej. actual		-565,00
c.2) Alícuota estimada para ej. reversión		32,00%
c.3) Alícuota para determinación impuesto ej. actual		27,57%
c.4) Diferencia alícuotas: c.2) - c.3)		4,43%
<b>c.5) Mayor/(menor) impuesto a las ganancias por dif. alícuotas</b>		<b>-25,05</b>
<b>d) AID - Diferimiento APII</b>		
<b>Diferencias entre alícuota medición PID ej. anterior y alícuota efva. ej. actual</b>		
d.1) AID al cierre ej. anterior		-166,67
d.2) Alícuota para determinación impuesto ej. actual		27,57%
d.3) Alícuota para medición AID ej. anterior		25,00%
d.4) Diferencia alícuotas: d.2) - d.3)		2,57%
<b>d.5) Mayor/(menor) impuesto a las ganancias por dif. alícuotas</b>		<b>-4,28</b>
<b>e) Mayor/(menor) impuesto a las ganancias por dif. alícuotas: B.9) + b.7) + c.5) + d.5)</b>		<b>35,48</b>

Parte a):

-Efecto que la diferencia entre tasa esperada (32%) y tasa legal promedio (27,57%) provoca sobre el aumento neto de los PID.

Parte b):

-Efecto de la diferencia entre tasa esperada (32%) y tasa legal (25%) utilizada en la medición de los saldos iniciales de los PID en moneda de diciembre de X21 (provenientes de DT de \$ 917 = \$ 655 x 1,40).

Parte c):

-Efecto de la diferencia entre tasa esperada (32%) y tasa legal promedio (27,57%), sobre los saldos al cierre de los AID generados por el diferimiento del APII.

Parte d):

-Efecto de la diferencia entre tasa promedio (27,57%) y tasa legal (25%) utilizada en la medición de los saldos iniciales de AID (que surgen de un APII diferido de \$ 166,67).

#### V. Impuestos diferidos de estados contables de períodos intermedios

La modificación de alícuotas introducida por la ley 27.360 también tendrá implicancias sobre las mediciones vinculadas con el impuesto a las ganancias correspondientes a períodos intermedios, pues tanto las NCPA (40) como las NIIF (41) establecen que las políticas contables de reconocimiento y medición deben coincidir con las utilizadas para preparar los estados financieros de tales períodos.

La NIC 34 (42), en particular, dispone: "[E]l gasto por el impuesto a las ganancias se reconocerá, en cada uno de los períodos intermedios, sobre la base de la mejor estimación del promedio ponderado de la tasa impositiva que se espere para el período contable anual. Los importes calculados para el gasto por el impuesto, en este período intermedio, pueden necesitar ajustes en períodos posteriores siempre que las estimaciones de la tasa anual hayan cambiado para entonces".

Una remisión a la NIC 12 incluida en el párrafo B13 y un ejemplo ilustrativo, de la guía que complementa a la NIC 34, nos confirma que dicha regla alcanza tanto al impuesto corriente como al diferido. Imaginemos, como se supone en el párrafo B15 de esa misma guía, una entidad cuyos resultados trimestrales antes de impuesto se estiman en 10 millones de pesos y una tasa impositiva del 20% para los primeros 20 millones de utilidad y otra del 30% para las ganancias que superen esa cifra. El gasto por impuesto debe estimarse en función de la alícuota promedio del 25%; es decir, la entidad contabilizará 2,5 millones de pesos por período intermedio. En definitiva, 10 millones de pesos de impuesto a las ganancias respecto de un total de utilidades antes de impuesto de 40 millones.

Idéntica solución debería aplicarse cuando se preparan estados contables en el marco de las NCPA, que no contienen regulaciones sobre este punto, pero cuyo tenor deviene similar al de las NIIF.

#### VI. Revelación en notas

Los cambios en las tasas impositivas deben explicarse en notas a los estados contables. Exigencia impuesta tanto por la NIC 12 (43) como por la RT 9 (44), y de la cual no están eximidas las entidades medianas de la RT 41.

Esa obligación rige para los emisores cuyo cierre de ejercicio operó luego de la aprobación de la Ley 27.630, digamos en mayo de este año, pero antes de la fecha de emisión de los estados contables (45) o de la fecha en la cual se autorizó su publicación (46).



Las nuevas circunstancias también tienen que informarse en los estados contables de períodos intermedios. Por ejemplo, la NIC 34 requiere explicar "los sucesos y transacciones, producidos desde el final del último período anual de presentación, que sean significativos para comprender los cambios en la situación financiera y el rendimiento de la entidad" (47) y revelar los "sucesos después del período intermedio que no se han reflejado en los estados financieros para dicho período intermedio" (48).

## VII. Conclusiones

La repercusión contable de la escala progresiva introducida por la ley 27.630 dependerá, entre otras variables, de las fechas de cierre de los ejercicios que tengan lugar a partir de su aprobación y de los pronósticos acerca de las utilidades imponibles futuras. En efecto, los AID y PID deben medirse sobre la base de una tasa promedio esperada, cuya estimación no está libre de incertidumbre ni complicaciones. Veamos.

En las entidades cuyos cierres de ejercicio operaron antes de la fecha de aprobación de la Ley 27.630, la tarea adicional quedará limitada a explicar el cambio de alícuotas (y sus consecuencias) en el marco de las reglas sobre los hechos posteriores al cierre.

### **G7- Tratamiento consecuencias contables de la escala de la ley 27.630 - Cierres de ejercicio: entre el 30 de diciembre de 2020 y la fecha de aprobación de la ley**

A- Tipo legal para determinación impuesto corriente	D- Impacto sobre medición de AID y PID	C- Impacto sobre gasto/ingreso por impuesto a las ganancias diferido	D- Revelación en notas
30%	Tasa esperada = 25%	No tiene	Explicación cambios en tasa legal, por tratarse de un hecho posterior al cierre de ejercicio.

Las que finalizan sus ejercicios en una fecha posterior a la señalada en el párrafo previo y antes del 31 de diciembre de 2021 deberán aplicar la tasa del 30% para liquidar el gravamen, pero utilizar la alícuota promedio esperada (de acuerdo con la nueva escala) para la medición de AID y PID. Por supuesto, también tienen obligación de informar sobre la modificación de tasas.

### G8- Tratamiento consecuencias contables de la escala de la ley 27.630 – Cierres de ejercicio: entre la fecha de aprobación de la ley y el 30 de noviembre de 2021

A - Tipo legal para determinación impuesto corriente	B- Impacto sobre medición de AID y PID	C- Impacto sobre gasto/ingreso por impuesto a las ganancias diferido	D- Revelación en notas
30%	Tasa esperada = TPE	<p>C.a- AID que se realizan/PID que se cancelan en el ejercicio: mayor/menor IGD por diferencia entre TEA y TLV.</p> <p>C.b- AID que se realizan/PID que se cancelan en ejercicios futuros: mayor/menor IGD por diferencia entre TPE y TLV</p>	<p>D.a- Explicación cambios en tasa legal, respecto de ej. anterior</p> <p>D.b- En conciliación entre CFE y TLV deben explicarse diferencias C.a y C.b</p>

TPE: tasa promedio esperada (según escala Ley 27630).

IGD: gasto/ingreso por impuesto a las ganancias diferido.

TEA: tasa/s esperada/s al cierre del ejercicio anterior. En este caso equivale a los tipos de la Ley 27541 (30 o 25%).

TLV: tasa aplicable para calcular el impuesto determinado del ejercicio (30% en este caso).

CFE: costo fiscal efectivo.

Por último, los emisores que concluyan sus ejercicios a partir del 31 de diciembre de 2021 estarán obligados a determinar el impuesto corriente con la escala de la 27.630 y medir tanto sus AID como sus PID en función del tipo promedio esperado; tipo cuya estimación depende de los períodos durante los cuales se espere revertir las DT, computar las pérdidas fiscales o imputar los resultados diferidos del APII; y de los ingresos pronosticados para cada uno de esos ejercicios futuros.

### G9- Tratamiento consecuencias contables de la escala de la ley 27.630 – Cierres de ejercicio: desde el 31 de diciembre de 2021

A - Tipo legal para determinación impuesto corriente	B- Impacto sobre medición de AID y PID	C- Impacto sobre gasto/ingreso por impuesto a las ganancias diferido	D- Revelación en notas
TP	Tasa esperada = TPE	<p>C.a- AID que se realizan/PID que se cancelan en el ejercicio: mayor/menor IGD por diferencia entre TEA y TP.</p> <p>C.b- AID que se realizan/PID que se cancelan en ejercicios futuros: mayor/menor IGD por diferencia entre TPE y TLV (TP).</p>	<p>D.a- Explicación cambios en tasa legal, respecto de ej. anterior</p> <p>D.b- En conciliación entre CFE y TLV (TP) deben explicarse diferencias C.a y C.b</p>

TP = TLV: tasa promedio utilizada para liquidar el impuesto determinado del ejercicio (según escala Ley 27630).

TEA = TPE del ejercicio anterior.

En definitiva: dos complicaciones pasan a ocupar el centro del escenario contable como consecuencia de la nueva escala. Por un lado, la estimación de la tasa promedio esperada, relevante para la medición de los AID no realizados y PID no cancelados al cabo de un ejercicio determinado. Obstáculo que, en la mayoría de las entidades, posiblemente tendrá que sortearse mediante simplificaciones. Por ejemplo, equiparando la tasa esperada al tipo

promedio del ejercicio actual o igualándola a la que surja de los resultados imposables pronosticados para el subsiguiente período anual.

La segunda dificultad emerge, al menos para las entidades que no gozan de la exención del acápite 3.8A de la res. (FACPCE) 553/2019, por la consideración de un motivo adicional para explicar la desigualdad entre costo fiscal efectivo y tasa legal (promedio) vigente.

La escala progresiva de la ley 27.630 nos plantea así algunos desafíos y, como no señalarlo, ciertas complicaciones. Pero... ¿acaso es posible que se presenten los primeros sin la compañía de las últimas?

¡Bingo...!

#### VIII. Bibliografía

CORTI, M. (2021), "Nuevas alícuotas del impuesto a las ganancias de las sociedades de capital", Thomson Reuters, Checkpoint; junio de 2021; [https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/delivery/offload/get?\\_=1624376062398](https://www.checkpoint.laleyonline.com.ar/maf/app/delivery/offload/get?_=1624376062398).

MALVITANO, R. - GEBHARDT, J. (2021); "La ganancia de las empresas: cambio heterodoxo con objetivo recaudatorio", Doctrina Tributaria Errepar (DTE); T. XLII, julio de 2021.

ZGAIB, A. (2012); "El impuesto diferido; Conceptos básicos, cuestiones controvertidas y casos prácticos", Ed. La Ley, Bs. As., enero/2012. ISBN 978-987-03-2110-1, 2ª edición, 490 p.

— (2019); "Ajuste por inflación. Cuando las apariencias engañan", Enfoques, La Ley; N° 6, junio de 2019.

— (2020a); "Estados contables en moneda homogénea, ajuste por inflación impositivo, impuestos diferidos y costo fiscal efectivo en la Argentina actual", Enfoques, La Ley, N° 5, mayo de 2020.

— (2020b); "Estados contables en moneda homogénea, ajuste por inflación impositivo e impuestos diferidos en tiempos de pandemia. Segundo ejercicio", Enfoques, La Ley, N° 11, noviembre de 2020.

(1) En este escrito me baso en lo desarrollado en ZGAIB (2020a) - ZGAIB (2020b). Aquí, las referencias a normas y las justificaciones conceptuales aparecen de modo más sintético.

(2) Al respecto podemos consultar a CORTI (2021) o MALVITANO - GEBHARDT (2021).

(3) La ley fue sancionada el 2 de junio de 2021, publicada en el boletín oficial del 15 de junio y su vigencia comenzó el 16 de junio.

(4) Las explicaciones de las dos secciones siguientes son desarrolladas con mayor detalle en ZGAIB (2020a) - ZGAIB (2020b).

(5) Sea que pretendamos estimar el resultado contable como el sujeto a impuesto.

(6) Art. 106, inc. a, apart. 12, 13 y 14; art. 106, inc. b, apart. 1°.

(7) Hecho que podremos observar en la sección IV.6- Tales previsiones pueden dar lugar a DT deducibles (como en el ejemplo del capítulo IV).

(8) Ley 20.628: art. 106, inc. d).

(9) El inc. a), del acápite C.7, de la RT 9 en el Capítulo VI exige "una conciliación entre el impuesto cargado a resultados y el que resultaría de aplicar a la ganancia o pérdida contable (antes del impuesto) la tasa impositiva correspondiente". El inc. c, de la NIC 12,

bajo el título Presentación párrafo. 81, admite dos alternativas: a) una de ellas similar a la requerida por la RT 9, b) otra, consistente en una conciliación entre la "tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable". Las excepciones surgen del inc. 2.2, del Anexo III, de la RT 41 y el inc. 3.8 A de la res. (FACPCE) 553/19.

(10) Como sucedió en Argentina durante períodos prolongados.

(11) Del mismo modo que el gasto reconocido por la contabilidad no puede ser mayor que la medición del activo que se consume o realiza, el gasto deducible impositivamente no puede superar a la base fiscal del activo consumido o realizado.

(12) Diremos, en la jerga del impuesto diferido, que la diferencia temporaria se revierte.

(13) Utilizo los términos "bienes de uso" y "propiedades, planta y equipo" como sinónimos. Del mismo modo que "provisiones" y "previsiones" y "bienes de cambio" e "inventarios".

(14) Los inventarios deben medirse al costo o valor neto realizable, el menor, de acuerdo con el párrafo 9 de la NIC 2. Por su parte, los acápite 5.5.3 y 5.5.4 de la RT 17 admiten la medición de los bienes de cambio a su costo original cuando la obtención del costo de reproducción o reposición fuera imposible o impracticable. Disposición similar contiene la RT 41, en la sección 4.1.5.1.

(15) La norma de la ley 27.430 contemplan la revaluación de inmuebles, bienes muebles amortizables, intangibles, minas, canteras, bosques y bienes análogos, acciones, cuotas y participaciones sociales y otros activos (excepto automóviles y bienes de cambio).

(16) Ley 27.430: art. 290 y ley 20.628 con las reformas de la ley 27.468: art. 89, 2º párr.

(17) Estas DT pueden ser tratadas junto con las derivadas de expresar ECMH, como veremos en el caso práctico del capítulo IV-.

(18) Esta resolución modifica a la 539/2018.

(19) Las bastardillas son del autor.

(20) Esta transcripción surge del párr. 47, de la NIC 12. Disposiciones similares están presentes en la RT 17, 5.19.6.3.3, 2º párrafo y en la RT 41, tercera parte, anexo I. Hay entre ellas una sola diferencia: la NIC 12 requiere basarse en leyes aprobadas o prácticamente aprobadas, la RT 17 en normas legales sancionadas y la RT 41 en normas prácticamente aprobadas.

(21) En realidad es usual una diferencia semejante en las entidades que deben tributar el impuesto a las ganancias en dos o más país con alícuotas diferentes. En tal caso, surge una diferencia entre el impuesto teórico, calculado por ejemplo tomando como base la tasa legal vigente en el país donde una entidad presenta sus estados contables o tiene su localización principal, y el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias contabilizado.

(22) Utilizo el término "tasa esperada" para referirme a los tipos fiscales que "se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación" (según la definición del párrafo 47, de la NIC 12).

(23) Utilizaré el término "tasa promedio" para referirme al tipo fiscal que surge de relacionar el impuesto determinado mediante la aplicación de la escala de la ley 27.630 y el resultado antes de impuestos.

(24) La bastardilla es del autor.

(25) Las NCPA no contienen una regulación específica para estas situaciones.

(26) Las normas referidas a la desvalorización de activos (NIC 36: 33, b) y RT 17: 4.4.4, inc. e) limitan el número de años a cinco. La norma internacional admite el empleo de proyecciones con plazos mayores si fuera posible su justificación.

(27) No incluyo entre estas "entidades de escala pequeña o mediana" a los entes pequeños de la RT 41, exceptuados de reconocer los impuestos diferidos.

(28) La expresión "una media de la tasa promedio" no debería interpretarse como una redundancia.

(29) En este caso pueden surgir diferencias de centavos, debidas a redondeos.

(30) Si bien la NIC 2 no admite el costo de reposición como criterio de medición de inventarios, esta simplificación no altera las conclusiones del presente trabajo y nos permite plantear más adelante una diferencia temporaria vinculada con estos activos. Podríamos suponer que los \$ 3.700 surgen de expresar en moneda homogénea el costo de adquisición de tales bienes.

(31) Quienes tengan dudas acerca de la metodología que utilizo para la expresión en moneda homogénea pueden consultar a ZGAIB, A. (2019).

(32) El supuesto de que la medición de inventarios equivale, indistintamente, al costo de reposición de las NCPA o al costo ajustado por inflación de las NIIF presenta una debilidad, si somos muy rigurosos, en el siguiente punto: no es razonable que la información contenida en B.2 solo exprese en moneda homogénea el valor de los bienes de cambio. En cualquier caso, el cuadro B.2 es un borrador que nos sirve de punto de partida y el supuesto referido no modifica nada sustancial.

(33) La depreciación se calcula, por la tanto, sobre algunos importes históricos y algunos ajustados.

(34) Es posible que algunas de los ajustes contemplados para definir los componentes del activo y del pasivo computable, a los fines del ajuste estático, o las variaciones, para el dinámico, estén sujetos a discusión en el campo tributario. No es mi objetivo involucrarme en ese debate, sino poner de manifiesto las implicancias de incluir (o excluir) ciertas partidas.

(35) Este supuesto no invalida extender las conclusiones de este trabajo a las entidades que emiten estados financieros conforme a NIIF. La diferencia es que dichas entidades deberían reconocer los PID provenientes de la diferencia entre medición contable y base fiscal de los terrenos.

(36) Capítulo E, de la Guía de aplicación de las normas contables sobre ajuste por inflación ("29 - NIIF y NCA: Reexpresión AID y PID) - Primera parte, de FACPCE.

(37) Si el resultado del APII diera lugar a un aumento del beneficio imponible, debería contabilizarse un PID en lugar de un AID.

(38) Este último activo, a diferencia de los activos y pasivos por impuestos diferidos generados por DT, queda sometido a licuación debido a la inflación del ejercicio. Su RECPAM es de \$ 16,67 (cuadro B.4).

(39) Las provisiones/previsiones, no computadas como pasivo, no tienen influencia en este caso debido a que su base fiscal es cero.

(40) RT 8: E, 5° párrafo.

(41) NIC 34: 28.

(42) NIC 34: 30, inc. c)

(43) NIC 12: 81, inc. d.

- (44) RT 9: VII, C.7, inc. b.
- (45) Según lo requerido por RT 8, VII, B.15.
- (46) De acuerdo con NIC 10: 10.
- (47) NIC 34: 15.
- (48) NIC 34: 16A, h.