

Efectos en impuesto diferido del cambio de tasa en el impuesto a las ganancias

Torres, Carlos F.

I. Introducción

Luego de mantenerse invariable en el 35% durante más de un cuarto de siglo, la reforma impositiva establecida mediante la ley 27.430 dispuso una disminución gradual de la tasa del impuesto a las ganancias para las sociedades de capital incluidas en el inc. a) del art. 69 de la ley del mencionado gravamen, como asimismo para los establecimientos permanentes indicados en el inc. b) de ese mismo artículo.

De este modo, para los ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2018 la nueva tasa se ha fijado en el 30% mientras que a partir de ejercicios iniciados el 1° de enero de 2020 la tasa se reducirá al 25%.

De todos modos, el Fisco continuará percibiendo prácticamente la misma tasa del 35% por la parte de las ganancias que sean distribuidas en efectivo o en especies, si bien en este caso el cargo será soportado en parte por el mismo ente contribuyente a la tasa que corresponda de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior y por lo socios beneficiados por esas distribuciones, en esta porción en un porcentaje calculado de modo tal que complemente la carga sobre esas utilidades a fin que ella resulte casi idéntica a la que se aplicaba a través de la antigua tasa.

Lo afirmado puede ser corroborado de acuerdo con los siguientes cálculos, realizados sobre la base de \$ 100.- de ganancia imponible:

Ejercicios Iniciados el	Ganancia imponible al cierre del ejercicio	Tasa	Impuesto a las ganancias por cada \$ 100.-	Ganancia neta del Impuesto cada \$ 100.-
1° de enero de 2018 y de 2019	\$ 100.-	30 %	\$ 30.-	\$ 70.-
1° de enero de 2020 en adelante	\$ 100.-	25 %	\$ 25.-	\$ 75.-

Si la ganancia neta de impuestos determinada para los respectivos ejercicios es destinada al pago de dividendos en efectivo o en especies, surge a fecha de asamblea que toma esa decisión un impuesto adicional a retener a los beneficiarios de esos dividendos, correspondiendo calcularlo a la tasa del 7% para ganancias obtenidas en los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2018 y de 2019 y del 13% para las ganancias provenientes de ejercicios iniciados desde el 1° de enero de 2020 en adelante. Este gravamen adicional determina el siguiente impuesto a las ganancias total:

Ejercicios Iniciados el	Ganancia neta del impuesto que se destina a dividendos	Tasa de retención a sus beneficiarios	Retención adicional	Impuesto total	Tasa total percibida por el Fisco
1° de enero de 2018 y de 2019	\$ 70.-	7 %	\$ 4,90	\$ 34,90	34,90 %
1° de enero de 2020 en adelante	\$ 75.-	13 %	\$ 9,75	\$ 34,75	34,75 %

En definitiva, la utilidad destinada al pago de dividendos representa para el Fisco una tasa casi igual a la del 35 % que antes se cobraba a la entidad contribuyente, pero ahora el costo se divide entre este y los beneficiarios de esos dividendos.

El impuesto que afecta a los beneficiarios de los dividendos obviamente no incide en el resultado del ente contribuyente. En el caso planteado a fecha de la asamblea que decidió esta distribución simplemente contabilizará:

Resultados no asignados a Dividendos a pagar	70,00	65,10
a Retenciones del Impuesto a las ganancias a pagar		4,90

Lo antes expuesto corresponde si se trata de dividendos pagados sobre ganancias obtenidas en ejercicios en los que la tasa es del 30%.

II. Las diferencias temporarias y el impuesto diferido

El objetivo del método del impuesto diferido es procurar que el cargo por impuesto a las ganancias que se impute a un determinado ejercicio sea el que corresponde a la utilidad reconocida contablemente en él. A ese fin, se recurre al diferimiento del efecto fiscal de las denominadas diferencias temporarias, es decir las generadas por aquellas partidas de resultados que intervienen tanto en la determinación del resultado contable como en el del impositivo, pero lo hacen en distintos ejercicios.

Así, ese efecto fiscal es separado del cargo que corresponde al ejercicio, imputándolo a una cuenta patrimonial habitualmente conocida como "Impuesto diferido". El saldo contable al final del ejercicio, resultante de su saldo inicial y el cómputo de esa neutralización practicada al resultado del ejercicio, determinará:

1. Si es deudor, un crédito que generará en los ejercicios en los que se reverse una disminución en el impuesto que por entonces corresponda pagar de acuerdo a las normas impositivas vigentes a esa fecha. De ahí que en este caso se identifica un impuesto diferido deducible neto.

2. Si fuese acreedor, una deuda que en los ejercicios en que se produzcan sus reversiones aumentará el impuesto que corresponda pagar. Es por lo tanto un impuesto diferido imponible neto.

La contabilización del impuesto diferido que corresponde al ejercicio y su medición final se practica siempre por el neto resultante, Se aplica de este modo lo establecido por la resolución técnica N° 8 (1).

Una cuestión terminológica que no puede dejar de mencionarse es el de la denominación de impuesto diferido que se otorga al método y a la cuenta que surge de su adopción. Esta identificación pone en evidencia que sea deudor o acreedor el movimiento por el que se está contabilizando esa cuenta, siempre se está en presencia de un diferimiento. En efecto:

1. Si se contabiliza un movimiento deudor, se está reconociendo una postergación del cargo a resultados en relación al impuesto que debe pagarse en el ejercicio, tal como lo exterioriza el siguiente asiento, al que agregamos cifras con fines meramente ejemplificativos:

Impuesto a las ganancias	80.-	
Impuesto diferido	20.-	
a Impuesto a las ganancias a pagar		100.-

2. Si se contabiliza un movimiento acreedor, se está reconociendo una postergación del pago del impuesto que corresponde al ejercicio en relación al cargo a resultados que se le está haciendo al mismo, tal como lo exterioriza el siguiente asiento:

Impuesto a las ganancias	100.-	
a Impuesto diferido		20.-
a Impuesto a las ganancias a pagar		80.-

Conforme a lo expuesto en párrafos precedentes, en general los cambios en el saldo de impuesto diferido guardan directa relación con los movimientos que se produzcan en las diferencias temporarias, es decir apariciones de nuevas diferencias y reversión de anteriores.

Existen sin embargo situaciones en las que la cuenta impuesto diferido ve alterado su saldo sin que se hayan producido esos movimientos en las diferencias temporarias. Trataremos esos casos a continuación, con especial énfasis en el derivado del cambio de tasa del impuesto, que es el objeto de este trabajo.

III. Casos en las que el impuesto diferido altera su saldo sin que se hayan modificado las diferencias temporarias

Los casos en los que se presenta esta situación son los siguientes:

Situaciones contempladas	Causas
Desvalorización de impuesto diferido activo	Como todo activo, su medición está acotada a su valor recuperable. En este caso, tratándose de un crédito que solo se realizará mediante una futura reducción del impuesto a pagar, si su saldo excede las estimaciones acerca del monto de esta obligación de acuerdo con la planificación impositiva que se efectúe para los próximos ejercicios, deberá contabilizarse una reducción de ese crédito por el exceso estimado.

Reversión de la desvalorización anteriormente contabilizada	Con posterioridad a la reducción comentada en el punto anterior, si nuevas planificaciones fiscales determinan que ese exceso ha desaparecido total o parcialmente, se procederá a restablecer el crédito que representa el impuesto diferido que había sido dado de baja, en la medida que determine la nueva evaluación.
Cambios en la tasa del impuesto a las ganancias	De producirse estos cambios, el impuesto diferido que se encontraba contabilizado a la tasa hasta entonces vigente aplicada al saldo neto de diferencias temporarias debe ser actualizado a la nueva tasa a la que se espera se producirán sus futuras reversiones.

En las tres situaciones descriptas la modificación del saldo del impuesto diferido se registrará con contrapartida al resultado del ejercicio en el que ese cambio se produzca. Esta contabilización incidirá por lo tanto en el cargo que por impuesto a las ganancias sea imputado al ejercicio, alteración que deberá informarse en una nota a los estados contables a la que nos referiremos más adelante.

En definitiva, cuando se modifique el impuesto diferido por alguna de esas tres causas, previamente a la contabilización del impuesto a las ganancias se registrará la actualización de su saldo mediante alguno de estos dos asientos:

Impuesto a las ganancias a Impuesto diferido	XX	XX
--	----	----

En el supuesto que el cargo se incrementa porque el impuesto diferido aumentó su saldo acreedor (pasivo) o disminuyó su saldo deudor (activo), en caso contrario, si aumentó su saldo deudor (activo) o disminuyó su saldo acreedor (pasivo), se reflejará mediante un asiento inverso al anterior.

De aquí en más, nos referiremos exclusivamente a la tercera de las causas o situaciones descriptas.

IV. Efectos contables del cambio de tasa

Las normas contables vigentes disponen que para el cálculo del efecto impositivo de las diferencias temporarias deberá aplicarse a éstas la tasa impositiva que se espera estará vigente cuando se produzcan sus reversiones, considerando a ese fin la norma legal sancionadas hasta la fecha de los estados contables (2) (el destacado es nuestro).

1. La redacción de esta disposición no nos parece enteramente apropiada, específicamente en lo que refiere a la expresión que hemos resaltado. En efecto:

Ateniéndonos literalmente a lo escrito, solo se deberían tener en cuenta los cambios de tasa sancionados hasta la fecha de cierre del ejercicio al que refieren los estados contables.

2. Entendemos, sin embargo, que también deberían considerarse los que fuesen sancionados luego de esa fecha y hasta la fecha de emisión de los estados contables, por aplicación de las disposiciones de la misma RT N° 17 en relación a los hechos posteriores a la fecha de los estados contables que permitan perfeccionar las estimaciones correspondientes a la información contenida en ellos (3).

A partir de esta disposición, al conocerse una modificación en la tasa del impuesto deberá contemplarse su incidencia sobre el impuesto diferido contabilizado por la entidad emisora de la información. La consecuencia de ese cambio dependerá del sentido del mismo —aumento o disminución de la tasa— y del saldo —deudor o acreedor, es decir activo o pasivo, respectivamente— de esa cuenta. El siguiente cuadro contempla todas estas posibilidades:

Sentido del Cambio de tasa	Saldo de Impuesto diferido	Efecto en el impuesto devengado	Contabilización previa a la del impuesto del ejercicio
Aumento	Deudor	Disminución	<u>Impuesto diferido a Imp. a las ganancias</u> (por aumento de activo)
	Acreedor	Aumento	<u>Impuesto a las ganancias a Impuesto diferido</u> (por aumento de pasivo)
Disminución	Deudor	Aumento	<u>Impuesto a las ganancias a Impuesto diferido</u> (por disminución de activo)
	Acreedor	Disminución	<u>Impuesto diferido a Imp. a las ganancias</u> (por disminución de pasivo)

Conforme lo recordamos en la Introducción a este trabajo, la ley 27.430 introduce una disminución en dos

etapas de la tasa del impuesto, por lo que cabe considerar los efectos que en el cuadro anterior señalamos para los cambios en este sentido.

Por otra parte, y dado que fue publicada en el Boletín Oficial del día 29 de diciembre de 2017, creemos oportuno señalar que:

1. Para los estados contables que correspondan a ejercicios finalizados a partir de esa fecha —fundamentalmente desde el 31 de diciembre de ese año en adelante— el ajuste está expresamente contemplado en la norma a la que nos hemos referido en el primer párrafo de este apartado.

2. De acuerdo con nuestra interpretación acerca de la consideración en esta situación de los efectos de los hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio, para los que refieran a fechas de cierre anterior a esa publicación pero que a ese día aún no habían sido emitidos también correspondería practicar la actualización del saldo de impuesto diferido.

No puede dejar de mencionarse como corolario de lo expuesto en párrafos anteriores, que como bien señala Casinelli, la determinación de saldo pos impuestos diferidos se tornará más compleja hasta que se arribe a la tasa del 25%, dada la necesidad de monitorear los ejercicios en los que se reversarán las diferencias temporarias, además de otras dificultades que dicho autor menciona (4).

V. Bases para determinar el impuesto diferido e incidencia de las denominadas diferencias permanentes

Para arribar al impuesto diferido que corresponde registrar en cada ejercicio se han propuesto dos métodos, cuya denominación refiere a las partidas que son utilizadas para su determinación:

1. Base resultados, con la que fue fundamentado originalmente el método en nuestro país por una Recomendación emitida por el Instituto Técnico de Contadores Públicos, organismo dependiente de la Federación de Graduados en Ciencias Económicas (5). Poco antes un libro referido al tema había desarrollado in extenso ese mismo procedimiento (6).

2. Base balance, cuyo empleo es propuesto por la RT 17 en la sección que referenciamos en la nota N° 2. En este caso Jorge Gil (7) y Alfredo Zgaib (8) han realizado sendos aportes bibliográficos en los que este método es desarrollado meticulosamente.

La primera de esas bases determina el impuesto devengado en el ejercicio aplicando la tasa vigente a la suma o resta, según corresponda, del resultado contable y las diferencias permanentes que en él se produjeron (9).

La base balance por el contrario no está en condiciones de calcular el impuesto devengado porque su propuesta consiste en eliminar las diferencias permanentes mediante el simple procedimiento de adecuar las mediciones impositivas de activos y pasivos afectadas por esa categoría de diferencias a los valores correspondientes a las respectivas mediciones contables. En consecuencia, habiendo neutralizado uno de los dos componentes que de acuerdo con lo indicado en el párrafo anterior constituyen la base del cálculo del impuesto devengado, este sólo puede ser establecido despejándolo de los otros dos componentes del cálculo: el impuesto diferido del ejercicio, al que, si permite arribar la base balance, y el impuesto a pagar que surge de la correspondiente liquidación del gravamen.

A modo de ejemplo supongamos que la ganancia contable de una sociedad comercial alcanzó a \$ 100.000.-, en cuya determinación incidió la resta de una multa que le fue aplicada por \$ 5000.- Recordemos que las multas constituyen un gasto que no es admisible impositivamente. Asumimos además que la fecha de inicio del ejercicio fue anterior 1° de enero de 2018 y por lo tanto que la tasa aplicable era del 35%.

La base resultados para establecer el impuesto devengado procede a sumar a la ganancia contable el gasto no deducible, de modo de eliminar su incidencia en el resultado impositivo, aplicando luego a esa suma la tasa vigente en el ejercicio:

$$(100.000 + 5.000) \times 35 \% = \$ 36.750.-$$

Conocido además el impuesto a pagar surgido de la liquidación practicada a ese fin, el impuesto diferido surge fácilmente por cotejo entre los dos importes ya conocidos. De todos modos esta base está en condiciones de calcular cada una de las diferencias temporarias surgidas de ese cotejo, detalle que es de

utilidad para el caso que deba agregarse la información en una nota a la que nos referiremos en el apartado VI de este trabajo.

La base balance se aboca únicamente a determinar el impuesto diferido que corresponde al ejercicio, para lo que desarrolla un procedimiento basado únicamente en la evolución de las diferencias temporarias, motivo por el que previamente debe proceder a eliminar las diferencias permanentes, tal como lo indicáramos con anterioridad.

Siguiendo con el ejemplo numérico anterior, nos ubicaremos ahora en dos situaciones:

1. La multa ha sido contabilizada pero no se encuentra pagada a fecha de cierre del ejercicio:

En este caso la medición contable del pasivo incluye esta deuda pero la medición impositiva no debería hacerlo dado que se origina en un gasto que desde este punto de vista no se reconoce.

De este modo, en el detalle de los importes de la medición contable y la impositiva de activos y pasivos, la deuda originada por esa multa debería ser considerada como se indica a continuación:

Cuenta	Medición contable	Medición impositiva
Multas a pagar	5.000.-	--

Sin embargo, la diferencia permanente en la base balance es neutralizada a través de la adecuación de la medición impositiva a la que corresponde a la medición contable:

Cuenta	Medición contable	Medición impositiva
Multas a pagar	5.000.-	5.000.-

2. La multa ya se encuentra pagada a fecha de cierre del ejercicio:

En este caso ya no se encuentra la deuda en el pasivo, por lo que la neutralización no es posible realizarla en la forma indicada en el supuesto anterior. Sin embargo, la anulación ya ha sido practicada en forma implícita mediante la igualdad por la que siempre son presentadas las cifras correspondientes al rubro Caja y bancos.

En efecto, suponiendo que el saldo contable de este rubro al cierre del ejercicio fuese por ejemplo \$ 22.000.-, estrictamente la medición impositiva debería ser por \$ 27.000.-dado que no debería restar el pago del gasto no deducible. Sin embargo, como lógicamente ambas mediciones del efectivo son las mismas, como se expresa en el párrafo anterior, implícitamente la diferencia permanente en cuestión ya ha quedado eliminada.

La RT 17 en la sección referenciada en la nota N° 2 no presta atención a las diferencias permanentes. Sin embargo, ellas brindan una importante información que no es debidamente tenida en cuenta: determinan una tasa real del impuesto sobre la ganancia del ejercicio distinta a la que resulta de considerar la tasa nominal vigente. Por ejemplo, en este caso la tasa real del impuesto es el 36,75 % de acuerdo con el siguiente cálculo:

Ganancia contable antes del impuesto a las ganancias	300.000.-
Más: Gastos no deducibles (diferencias permanentes)	30.000.-
Menos: Diferencias temporarias netas del ejercicio	-80.000.-
Más Reversión en el ejercicio de diferencias temporarias netas	29.000.-
Ganancia sujeta al impuesto a las ganancias	279.000.-

VI. Caso práctico de aplicación

Con el siguiente caso nos proponemos ilustrar lo expuesto en los apartados anteriores:

Antes de contabilizar el impuesto a las ganancias del ejercicio finalizado el 31/12/2017 una empresa acumula diferencias temporarias pasivas netas por \$ 400.000.- Sus reversiones netas se producirán:

1. \$ 29.000.- en este ejercicio.
2. \$ 151.000.- en el ejercicio iniciado el 01/01/2018.
3. \$ 120.000.- en el ejercicio iniciado el 01/01/2019.
4. \$ 100.000.- en ejercicios iniciados a partir del 1°/1/2020.

La ganancia contable antes del impuesto fue de \$ 300.000.-, ciertos gastos no deducibles impositivamente la aumentan en \$ 30.000.- y se generaron nuevas diferencias temporarias pasivas netas por \$ 80.000.-. Ellas reversarán totalmente en los ejercicios iniciados el 1° de enero de 2018 y 1° de enero de 2019, es decir a la

tasa del 30 %.

La ganancia impositiva alcanzó a \$ 279.000.- El siguiente cálculo permite verificarla:

Ejercicios de reversión iniciados el:	Diferencias temporarias pasivas netas que reversan	Disminución de tasa	Disminución de impuesto diferido pasivo
1º/1/18 y 1º/1/19	\$ 271.000.-	5 %	13.550.-
1º/1/20 y siguientes	\$ 100.000.-	10 %	<u>10.000.-</u>
Ajuste total			<u>23.550.-</u>

De acuerdo a los ejercicios en los que se producirán las reversiones de las diferencias temporarias, corresponde ajustar el saldo de impuesto diferido a las nuevas tasas que registrarán en ellos:

Impuesto diferido a Impuesto a las ganancias	23.550.-	23.550.-
--	----------	----------

El asiento a registrar antes de contabilizar el correspondiente al impuesto del ejercicio es el siguiente:

Impuesto a las ganancias (330.000 x 35 %)	115.500.-	
Impuesto diferido (29.000 x 35 %)	10.150.-	
a Impuesto diferido (80.000 x 30 %)		24.000.-
a Impuesto a las ganancias a pagar (279.000 x 35 %)		97.650.-
a Impuesto a las ganancias: 80.000 x (- 5 %)		4.000.-

De inmediato se procede a la registración del impuesto a las ganancias. Para mayor claridad, agregamos en cada una de las cuentas que integran el asiento el cálculo que determina el importe por el que se las contabiliza:

Débitos		Créditos	
Ajuste por cambio de tasa	<u>23.550.-</u>	Saldo inicial (400.000 x 35 %)	140.000.-
		Impuesto diferido del ejercicio (importe neto: 24.000 - 10.150)	<u>13.850.-</u>
		Suma de créditos	<u>153.850.-</u>
		Saldo al final del ejercicio	<u>130.300.-</u>

Por razones de claridad hemos preferido describir por separado los movimientos deudores y acreedores de cuentas que obviamente pudimos registrar por sus respectivos movimientos netos. Nos referimos a:

1. Impuesto diferido pasivo, registrando su reversión a la tasa del 35 % que es por la que incrementa el impuesto a pagar como movimiento deudor, exteriorizando también su incremento en el ejercicio, pero a la tasa del 30 %, es decir por la que se producirán oportunamente sus reversiones en los dos ejercicios siguientes.

2. Impuesto a las ganancias, cuyo neto junto con la disminución contabilizada en el asiento anterior al registrar el cambio de tasa, es representativo del cargo que en definitiva se imputará al resultado del ejercicio.

En relación a esta última cuenta, cabe detallar la causa de su acreditación por \$ 4.000.- con la que se completa la registración. En tal sentido, debe tenerse en cuenta que las diferencias temporarias netas se originaron en un ejercicio en el que la tasa del impuesto es aún del 35 %, por lo que en principio es por ese porcentaje por el que debería incrementarse el impuesto devengado en él.

Sin embargo, considerando que sus reversiones aumentarán en su momento el impuesto solo en el 30 %, es necesario disminuir ese cargo por la diferencia existente entre ambas tasas aplicada a esas diferencias, tal como se describe en el cálculo que agregamos en la registración contable.

En definitiva, el impuesto neto devengado a exponer en el estado de resultados es el que se indica a continuación:

$$115.500 - 4.000 - 23.550 = 87.950.-$$

Finalmente detallamos los movimientos producidos en la cuenta Impuesto diferido, su saldo al final del ejercicio y la composición del mismo:

1. Impuesto diferido calculado a la tasa del 30 % sobre:	
a) Diferencias temporarias de ejercicios anteriores: \$ 271.000 x 30%	81.300.-
b) Diferencias temporarias del ejercicio actual: \$ 80.000 x 30%	24.000.-
2. Impuesto diferido calculado a la tasa del 25 %:	
a) Sobre diferencias temporarias de ejercicios anteriores: \$ 100.000 x 25%	<u>25.000.-</u>
Saldo al final del ejercicio	<u>130.300.-</u>

La composición de este saldo final es la siguiente:

Conciliaciones requeridas	Contenido de la información
Inciso a): Entre el impuesto devengado en el estado de resultados y el que hubiese correspondido sobre la ganancia contable del ejercicio	Partiendo de este último impuesto, debe arribarse al impuesto devengado que se cargó en el estado de resultados a través de la siguiente conciliación: Impuesto devengado sobre el resultado contable \pm <u>Impuesto devengado sobre diferencia permanentes</u> <u>Subtotal:</u> Impuesto devengado sobre el resultado contable ajustado por diferencias permanentes

VII. Aspectos inherentes a la exposición

El capítulo VI de la segunda parte de la RT 9 incluye una copiosa información complementaria inherente a la contabilización del impuesto a las ganancias (10). Entre ella destacamos el requerimiento de las conciliaciones que se indican a continuación:

Inciso a): Entre el impuesto devengado en el estado de resultados y el que hubiese correspondido sobre la ganancia contable del ejercicio	<p>Menos: Disminución del cargo por impuesto devengado en el ejercicio con motivo de la contabilización de créditos fiscales no contabilizados en el ejercicio en el que se generaron:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Créditos por quebrantos impositivos no contabilizados ✓ Impuesto a la ganancia mínima presunta pagado que fue contabilizado como gasto del ejercicio en el que se lo pagó. <p>Más: Aumentos del impuesto devengado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Desvalorizaciones de impuesto diferido activo ✓ Aumento en la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es acreedor. ✓ Disminución de la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es deudor. <p>Menos: Disminución del impuesto devengado por:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Reversión de desvalorizaciones de impuesto diferido activo ✓ Aumento en la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es deudor. ✓ Disminución de la tasa del impuesto cuando el saldo de impuesto diferido es acreedor. 	
Inciso g): Entre el impuesto devengado y el impuesto determinado a los fines fiscales, es decir el detalle de los componentes del impuesto diferido que surge de esa diferencia	Se informarán los movimientos de diferencias temporarias que afectaron al impuesto diferido, es decir:	1. La aparición y reversión de diferencias temporarias. Para obtener esta información necesariamente debe aplicarse la base resultados, informando cada uno de estos movimientos en una planilla cuyo diseño propondremos al final de este cuadro.
	Otras causas que lo afectaron ajenas a esos movimientos	2. Cambios en las tasas del impuesto 3. Desvalorizaciones de activos por impuestos diferidos y sus reversiones. 4. Reconocimiento como activos de créditos fiscales no reconocidos con anterioridad. ¹¹

(11)

La planilla a la que hacemos referencia en este cuadro, propuesta para el desarrollo de la base resultados, es la siguiente:

Descripción de los componentes del estado de resultados	Resultado contable	Diferencias permanentes	Subtotal columnas anteriores	Diferencias temporarias	Resultado impositivo

En la columna "Resultado contable" se transcribirán las cifras que corresponden a los componentes del estado de resultados detallados a la izquierda.

Por su parte, el detalle de la composición de la columna "Diferencias temporarias" será utilizado para completar la información requerida en la dos notas de conciliación detallada en el cuadro anterior en lo referente a la porción de la variación del impuesto diferido que proviene de las apariciones y reversiones de diferencias temporarias.

La nota de conciliación requerida en el inc. g) de la sección de la RT N° 9 a la que referenciamos en la nota N° 10 puede presentarse mediante la siguiente planilla:

Conceptos	Importes \$	Tasa %	Efecto impositivo
Ganancia antes del impuesto	300.000.-	35	105.000.-
Diferencias permanentes netas	+30.000.-	35	+10.500.-
Ganancia contable con efecto impositivo	<u>330.000.-</u>	35	115.500.-
Disminución de deuda por impuesto diferido por cambio de tasa:			
✓ Ejercicio actual	80.000.-	- 5	-4.000.-
✓ Ejercicios 2018 y 2019	271.000.-	- 5	-13.550.-
✓ Ejercicios 2020 en adelante	100.000.-	- 10	-10.000.-
Impuesto devengado			<u>87.950.-</u>

Este impuesto devengado es el que habíamos calculado en el apart. VI.

VIII. Efectos del cambio de tasas en los créditos por quebranto impositivo

En relación a este quebranto, cabe destacar la muy razonable duda planteada por Casinelli en relación a la procedencia de su actualización cuando esa pérdida se haya generado en ejercicios iniciados antes del 1° de enero de 2018 (12).

De todos modos, no habiendo dudas acerca de la actualización de los quebrantos que se produjeron a partir de ejercicios comenzados en esta fecha, cuando en ejercicios posteriores a su determinación proceda ese ajuste, este deberá contabilizarse como una disminución del cargo por impuesto devengado en el ejercicio en el que ajuste se produzca.

Este efecto positivo en el resultado de ese ejercicio surgirá tanto cuando el crédito se encontraba contabilizado, como contrapartida del mayor valor que le está siendo reconocido, como cuando no lo estaba. En este último supuesto, ese resultado se reconocerá directamente en el asiento en el que se contabiliza el impuesto devengado, como una disminución de este como producto de la consiguiente baja en el importe del impuesto a pagar.

Las dos situaciones señaladas derivan a su vez de los posibles tratamientos de este crédito, los que requieren evaluar su carácter, siendo muy probable que coexistan en él dos porciones que pueden separarse claramente:

1. Porción del crédito sobre el que existe certeza acerca de su realización	<p>El crédito por quebranto impositivo a computar se concreta reduciendo el monto del importe a pagar en futuro ejercicios, es decir su efecto es idéntico al del impuesto diferido activo.</p> <p>No obstante, debe considerarse que su prescripción legal opera al cabo de cinco ejercicios.</p> <p>Dada la posibilidad de ahorrar el pago de impuesto, la realización de este crédito está sujeta a la existencia de impuesto determinado a pagar en el lapso indicado, cuestión que asegura la existencia de impuesto diferido pasivo que reverse en esos ejercicios.</p> <p>En consecuencia, el crédito tiene el carácter de cierto hasta su concurrencia con el de ese impuesto diferido.</p>
---	---

(13)

La incidencia del cambio de tasa que ahora comenzará a concretarse tiene sobre este crédito los siguientes efectos en cada una de sus porciones:

1. Por la parte contabilizada, es decir la que es cierta en cuanto a su grado de concreción:

a) La porción que se encuentra "calzada" con impuestos diferidos pasivos se medirá a la tasa que se encontrará vigente cuando estos pasivos reversen.

b) Para la porción en exceso de esos pasivos que haya sido contabilizada porque las circunstancias requeridas prácticamente aseguran su concreción, será la planificación fiscal que indudablemente deberá realizarse para llegar a esa conclusión la que brindará los elementos para establecer la tasa a la que será aplicado para la reducción del impuesto a pagar.

2. Por la parte no contabilizada, simplemente se computará el beneficio cuando se produzca su empleo a la tasa que rija en el respectivo ejercicio, conjuntamente con el que deriva de su actualización.

IX. Conclusiones

Las modificaciones dispuestas en la tasa del impuesto a las ganancias luego de más de un cuarto de siglo de mantenerse invariable, ha dado vida a una norma contable que desde entonces se encontraba sin posibilidades de ser aplicada.

La circunstancia que esos cambios sean progresivos, disponiéndose dos tasas distintas para futuros

ejercicios implica una dificultad adicional para la reimplantación de los procedimientos necesarios para contemplar sus efectos, requiriéndose una cuidadosa elaboración de la secuencia de reversiones de las diferencias temporarias a fin de medir los impuestos diferidos que de ellas derivan a la tasa a la que se producirá su efecto sobre el correspondiente impuesto determinado.

A lo largo de este artículo hemos procurado brindar algunos conceptos y pautas para su aplicación con la expectativa que puedan coadyuvar a disminuir las dificultades que puedan generarse al implementar los procedimientos necesarios para reflejar contablemente estas nuevas normas fiscales.

(1) Resolución Técnica N° 8, "Normas generales de exposición contable", segunda parte, capítulo III, apartado F: "Las partidas relacionadas deben exponerse por su importe neto cuando su compensación futura sea legalmente posible y se tenga la intención u obligación de realizarla".

(2) Resolución Técnica N° 17, "Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general", segunda parte, sección 5.19.6.3.3. Esta norma abarca también a la medición del efecto de los quebrantos impositivos no utilizados, a los que nos referiremos con posterioridad.

(3) *Ibidem*, sección 4.9.

(4) CASINELLI, Hernán, "Consecuencias de los cambios de tasas fiscales introducidas por la ley 27.430 en la contabilización del impuesto a las ganancias", en Revista Enfoques, Ed. La Ley, N° 3, marzo de 2018, p. 31.

(5) INSTITUTO TÉCNICO DE CONTADORES PÚBLICOS, "Contabilización del impuesto — Procedimiento aplicable para el impuesto sobre las utilidades", en Recomendación, N° 7, Buenos Aires, marzo de 1973.

(6) FOWLER NEWTON, Enrique - SLOSSE, Carlos, "Moderno tratamiento contable de los impuestos a las ganancias y sobre las ventas", Buenos Aires, 1972.

(7) GIL, Jorge J., "Impuesto diferido. Nuevo método basado en el balance. Enfoque práctico de temas simples y complejos", Ed. Osmar Buyatti, Librería Editorial, Buenos Aires, 2006.

(8) ZGAIB, Alfredo, "El impuesto diferido. Conceptos básicos, aspectos controvertidos y casos prácticos", Ed. La Ley, Buenos Aires, 2014.

(9) Las diferencias permanentes son producto del reconocimiento de determinadas partidas solamente para la obtención de uno de los dos resultados, pero definitivamente no participan en el cálculo del otro. Los ejemplos más numerosos al respecto son los gastos que la ley del impuesto a las ganancias no admite sean deducidos para arribar al resultado impositivo, es decir el que permitirá conocer el impuesto a pagar por el ejercicio.

(10) Resolución Técnica N° 9, "Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios", segunda parte, capítulo VI, apartado C. 7.

(11) No incluimos entre las causas el efecto del valor actual de activos y pasivos por impuestos diferidos, posibilidad de aplicación optativa prevista por la RT N° 17 en la sección referenciada en nota N° 2 por su escasa aplicación por parte de los entes emisores de estados contables.

(12) CASINELLI, Hernán, *ob. cit.* en nota N° 4, ps. 30 y 31.

(13) Resolución Técnica N° 9, citada en nota N° 10, segunda parte, capítulo VI, apartado C. 7, inc. c).