

## Qué es el método del impuesto diferido

**Morales Iratchet, Ana**

**Abstract:** El método del impuesto diferido es una técnica que permite reflejar contablemente las diferencias que sufre el resultado contable hasta alcanzar el resultado impositivo sujeto a la aplicación de la alícuota del impuesto a las ganancias vigente.

El método del impuesto diferido es una técnica contable que permite reflejar contablemente las diferencias que sufre el resultado contable hasta alcanzar el resultado impositivo, sujeto a la aplicación de la alícuota del impuesto a las ganancias vigente.

Para analizar y determinar el efecto de dicho método, debemos analizar cada ajuste desde la óptica de la "partida doble", cada ajuste impositivo tiene su contrapartida en el activo, pasivo o patrimonio neto impositivo, por lo que comparando la composición del Estado de Situación Patrimonial Contable con el Estado de Situación Patrimonial Impositivo, surgen las diferencias.

Las normas contables locales, específicamente en la resolución técnica 17 en su apart. 5.19.6.3 establecen que cuando existan diferencias temporarias entre las mediciones contables de los activos y pasivos y los saldos de los mismos activos y pasivos, pero medidos según las normas del impuesto a las ganancias, se reconocerán activos y/o pasivos por impuesto diferidos.

Las diferencias temporarias darán lugar al cómputo de pasivos, cuando su reversión futura aumente los impuestos determinados y de activos cuando los disminuya, sin perjuicio de las compensaciones de importes que sean pertinentes.

Como regla mnemotécnica podemos decir que todo ajuste a columna I, o sea que disminuye el resultado contable generará un pasivo por impuesto diferido porque diferimos el pago del impuesto para el futuro. En cambio, los ajustes a columna II, los que aumentan el resultado contable generarán un activo por impuesto diferido, dado que se tributa anticipadamente en el presente sobre una partida que se revertirá en el futuro.

Si la base imponible, luego de someter al resultado contable a los ajustes impositivos de acuerdo con las leyes impositivas vigentes, es una pérdida entonces estamos frente a un quebranto impositivo. La Ley de Impuesto a las Ganancias permite compensar las pérdidas impositivas, dentro de los cinco años de ocurridas, con ganancias que surjan en el futuro, por lo tanto, desde el punto de vista contable se reconocerá un activo por impuesto diferido.

Medición: la medición contable de los impuestos diferidos se hará según las normas de otros pasivos en moneda y otros créditos en moneda, de modo que los importes de los activos y pasivos contabilizados reflejan los efectos (aumentos o disminuciones) que sobre los importes de los futuros impuestos determinados tendrán; a) la reversión de las diferencias temporarias; y b) el empleo de quebrantos impositivos y créditos fiscales no utilizados.

Para obtener los créditos y pasivos por impuestos diferidos, se deberá aplicar la tasa impositiva vigente a la fecha de los estados contables a cada una de las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos. El tratamiento del cambio de tasas se presenta en la sección "Cambio de Tasas", en la parte final del artículo.

### **I. La importancia de la aplicación del método por impuesto diferido**

La aplicación del método del impuesto diferido es fundamental no solo para el cumplimiento de las normas contables, sino también como fuente para la toma de decisiones y como control de los directores y administradores de las empresas, este permite llevar un control acabado de los créditos y pasivos futuros impositivos, atentos a evitar pérdidas de beneficios o generar contingencias al momento de la liquidación del impuesto a las ganancias.

La composición de las partidas del impuesto diferido es el puntapié de los ajustes impositivos que podrá sufrir el resultado contable, a fin de revisar si algunas de las diferencias surgidas en ejercicios anteriores deben ser revertidas en el balance bajo análisis.

Por otro lado, como elemento de control, es de suma utilidad para considerar los quebrantos impositivos de ejercicios anteriores, dado que el método por impuesto diferido nos permite reconocer un

crédito cuando sean probables las ganancias imponibles futuras.

Otro beneficio radica, de acuerdo con un trabajo de Mariano Ghirardotti "El impuesto de igualación y sus consecuencias para el sector ganadero", en la posibilidad de disminuir efectos nocivos del denominado "impuesto de igualación", establecido por el artículo agregado a continuación del art. 69 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, al cual remitimos al lector por razones de espacio.

## **II. Impuesto a las ganancias. Balance impositivo. Método por impuesto diferido**

Como se mencionó anteriormente, la aplicación de la legislación impositiva argentina genera ajustes al resultado contable para alcanzar el resultado impositivo sujeto al impuesto a las ganancias. Cada ajuste impositivo se transforma en diferencias, las que son denominadas temporarias o permanentes.

Las diferencias temporarias son aquellas que se generan cuando la ley impositiva nos obliga a realizar un ajuste al resultado contable, que en el futuro se revertirán.

Las diferencias permanentes, son aquellas originadas por ajustes impositivos al resultado contable que no se revertirán en el futuro, dado que la ley impositiva no reconoce la pérdida o ganancias contable.

A continuación, realizaremos un repaso de los posibles ajustes impositivos que pueden surgir a partir de revisar cada rubro del Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados.

## **III. Estado de situación patrimonial. Posibles diferencias. Método del impuesto diferido**

Continuando con el lineamiento de la aplicación del método del impuesto diferido, a partir de las diferencias patrimoniales contables e impositivas, realizaremos un repaso de las diferencias que pueden surgir en los distintos rubros del Estado de Situación Patrimonial y de Resultados. Cabe aclarar que son un listado no taxativo de las mismas.

### **III.1. Activo**

#### **III.1.a. Caja y bancos**

Los activos del rubro caja y bancos en moneda extranjera, ciertos casos suelen generar una diferencia entre el saldo contable e impositivo por el tipo de cambio utilizado.

Las tenencias en moneda extranjera impositivas deben ser valuadas al tipo de cambio informado por Banco Nación pero, contablemente, pueden utilizarse otros tipos de cambio publicados por las distintas entidades financieras ya que las normas contables no establecen una fuente en particular, generándose en estos casos una diferencia entre la valuación impositiva y contable, que es temporaria ya se revertirá en el futuro a medida que la tenencia de la moneda extranjera vaya desapareciendo del patrimonio de la entidad.

Podrán generarse activos o pasivos por impuesto diferido por la tenencia en moneda extranjera, en la medida que tipo de cambio impositivo sea mayor o menor al tipo de cambio contable respectivamente.

#### **III.1.b. Inversiones transitorias**

Dentro de este rubro podemos encontrar acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión, los que impositivamente quedan valuados a su valor de adquisición, no siendo gravado el resultado por tenencia. Esta conclusión surge de lo establecido por el art. 61 de la LIG en donde establece: "Costo computable. Acciones, cuotas o participaciones sociales, cuotas partes de fondos comunes de inversión (art. 61): cuando se enajenen las antes mencionadas, la ganancia bruta se determinará deduciendo del precio de transferencia el costo de adquisición".

Contablemente los activos citados en el párrafo anterior serán valuados a su valor de cotización al cierre del ejercicio.

Dicho lo anterior, en ambos párrafos, concluimos que surgirá una diferencia temporaria entre los saldos contables e impositivos, hasta tanto se realice el activo de la empresa.

	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>	<b>Diferencia</b>
<b>Año 1</b>			
Adquisición 100 acciones a 10\$	1.000,00	1.000,00	-
Cotización al cierre 100 acciones a 15\$	1.500,00	1.000,00	500,00
Resultado contable	500,00	-	

Ajuste Impositivo

La diferencia de cotización que contablemente es una ganancia, impositivamente no se reconoce, generando un pasivo por impuesto diferido porque es un ajuste a columna I, o sea, que disminuye el resultado imponible.

**Calculo de DDJJ Ganancias Año1**

	I	II	
Resultado Contable		500,00	
Diferencia de valuación en acciones	500,00	-	Temporaria
<b>Totales</b>	<b>500,00</b>	<b>500,00</b>	
Base imponible		-	

**Nota por impuesto diferido**

Resultado contable 500,00

**Diferencias permanentes**

No existen -

Resultado teórico 500,00

Tasa 30%

Impuesto teórico 150,00

**Diferencias temporarias**

Acciones - Diferencia por cotización (500,00) (150,00)

Pasivo por impuesto diferido (150,00)

**Asiento contable**

	Debe	Haber
Impuesto a las ganancias (R-)	150,00	
Pasivo por impuesto diferido (P. P.)		150,00

**Nota a los estados contables**

	Año 1	Año 0
<b><u>Deudas fiscales</u></b>		
Pasivo por impuestos diferido	150,00	-

<b>Año 2</b>	<b>Contable</b>	<b>Impositivo</b>	<b>Diferencia</b>
Venta de las 100 acciones a 20\$			
Resultados de venta de acciones			
Valor de venta	2.000,00	2.000,00	-
Costo de acciones	(1.500,00)	(1.000,00)	-
Resultado de venta	500,00	1.000,00	500,00

En el año 2 la venta de las acciones genera un resultado impositivo mayor, por lo que se tributará en ese momento la diferencia de cotización del año 1.

Calculo de DDJJ Ganancias Año2

	I	II	
Resultado contable		500,00	
Rdo. venta acciones		500,00	Temporaria
Totales	-	1.000,00	
Base imponible		1.000,00	
Tasa		30%	
Impuesto a las ganancias a pagar		300,00	

**Nota por impuesto diferido**

Resultado contable	500,00
--------------------	--------

**Diferencias permanentes**

No existen	-
------------	---

Resultado teórico	500,00
-------------------	--------

Tasa	30%
------	-----

Impuesto teórico	150,00
------------------	--------

**Diferencias temporarias**

Acciones - Diferencia por cotización	500,00	150,00
Pasivo por impuesto diferido		150,00

**Asiento contable**

	Debe	Haber
Impuesto a las ganancias (R-)	150,00	
Impuesto a las ganancias a Pagar (P.P.)		300,00
Pasivo por impuesto diferido (P. P.)	150,00	

**Nota a los estados contables**

	Año 2	Año 1
<u>Deudas fiscales</u>		
Pasivo por impuestos diferido	-	150,00

Reforma tributaria 27.430 (art. 38): lo dispuesto en este artículo también será de aplicación respecto de los valores representativos y certificados de depósito de acciones y demás valores, certificado de participación de fideicomisos financieros y cualquier otro derecho sobre fideicomisos y contratos similares.

III.1.c. Créditos por ventas

Devengado exigible: la LIG en su art. 18, inc. a, establece la posibilidad de imputar las ganancias en el momento de la exigibilidad (cobro), cuando las ganancias se originen en la venta de mercaderías realizadas con plazos de financiación superiores a 10 (diez) meses.

Mencionado lo anterior, encontramos otra diferencia transitoria generada por el momento en que se reconoce el devengamiento de los créditos y ventas contables respecto a las impositivas.

	Contable	Impositivo	Diferencia
Año 1			
Venta a plazo 10 unidades a 5\$			
Activo	50,00	-	50,00
Resultado	50,00	-	

Contablemente el devengamiento de la venta se reconocerá en el período que ocurra, e impositivamente cuando se cobra, siempre que estemos frente a una operación que pueda ser encuadrada en lo establecido en el artículo 18 inc a de LIG.

	Contable	Impositivo	Diferencia
Año 2			
Cobro de la venta a plazo			
Activo	-	-	-
Resultado	-	50,00	50,00

En el momento que se cobra la venta a plazo se reconoce el resultado impositivo, tributando sobre el mismo y absorbiendo el pasivo impositivo.

Deudores incobrables: la LIG en su art. 87, inc. b y el DR art. 136, determina distintas condiciones para que un crédito por ventas sea reconocido como un mal crédito, a saber: verificación del crédito en concurso preventivo, declaración de quiebra del deudor, desaparición fehaciente del deudor, iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro, paralización manifiesta de las operaciones del deudor, prescripción.

Ahora bien, generalmente, en las empresas se establecen políticas de gestión de cobranzas de clientes en donde las pautas para categorizar como incobrable a un deudor difiere considerablemente de los índices de incobrabilidad que determina la LIG, siendo por ejemplo el mero paso del tiempo desde que un deudor no cancela su pasivo.

Consecuentemente, el tratamiento de los deudores incobrables suele generar diferencias temporarias entre los saldos impositivos y contables en los rubros involucrados.

Aquí podemos observar la diferencia en el saldo de deudores por ventas cuando contablemente se envía o recupera un incobrable directamente contra resultados y cuando aumenta o disminuye la previsión de incobrables, con criterios distintos a los establecidos la LIG.

Créditos en moneda extranjera: si en el rubro de créditos por ventas nos encontramos con saldos en moneda extranjera, debemos tener en cuenta las consideraciones mencionadas en el rubro caja y bancos en moneda extranjera.

#### III.1.d. Otros créditos

Cuando encontramos saldos deudores en cuentas particulares de socios debemos considerar que los mismos pueden generar intereses presuntos, debido a que la LIG en su art. 73 establece que toda disposición de fondos a favor de terceros que no sean realizados con un fin comercial hará presumir una ganancia gravada equivalente a un interés establecido por ley.

De acuerdo con lo mencionado en el párrafo anterior, "el interés impositivo que se genere sobre los saldos de las cuentas particulares" generará una diferencia entre el resultado contable y el impositivo, dado que en el primero no se reconoce pérdida alguna pero sí en el segundo. La diferencia es permanente porque no habrá cambio futuro en los saldos patrimoniales, como así tampoco se revertirá la diferencia.

Aquí también podemos encontrar otros créditos en moneda extranjera y tener en cuenta lo planteado en el resto de los rubros en moneda extranjera.

#### III.1.e. Bienes de cambio

En el presente rubro la valuación contable dista considerablemente de la valuación impositiva, generando diferencias temporarias significativas.

Los bienes de cambio, en general, excepto los activos biológicos, para su valuación se tomará su costo de reposición a la fecha de los estados contables, según lo que establece la resolución técnica 17. Impositivamente, la LIG en su art. 52, determina que los costos computables de las mercaderías de reventa, materias primas y materiales deberían ser valuados al costo de la última compra efectuada en los dos meses anteriores a la fecha de cierre de ejercicio. Si no hubiera compras en dicho periodo, se tomará el costo de la última compra efectuada en el ejercicio, actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre.

Además, la valuación del ganado en establecimientos de cría deberá ser valuado al costo estimativo por revaluación anual, según art. de la LIG; pero contablemente se medirá a su VNR (Valor neto de

realización) al ser bienes para los que existe un mercado activo.

En ambos ejemplos de bienes de cambio, queda evidenciado que las diferencias que surjan entre los inventarios contables e impositivos serán revertidas en el futuro en la medida que los activos se realicen, por lo tanto, estamos frente a una diferencia temporaria.

Los efectos antes mencionados se exacerban en explotaciones ganaderas, dado que las normas impositivas difieren de forma extremadamente significativa con las contables, razón por la cual se vuelve imperativo el uso del método del impuesto diferido en empresas que desarrollen estas actividades.

#### III.1.f. Bienes de uso

Las diferencias que pueden surgir en este rubro son generadas por:

##### Amortizaciones

- Inmuebles: aquí es importante observar la política contable de amortización que opta la compañía, generalmente suele ser año de alta o baja completa, como así también comenzar a amortizar desde el mes de incorporación al patrimonio.

La LIG en su art. 83 determina que la amortización de los inmuebles debe comenzarse a practicar desde el inicio del trimestre del ejercicio en el que se afecte el bien hasta el trimestre en el que se agote el valor o hasta el trimestre anterior inmediato anterior a aquel en que los bienes se enajenen o se desafecten de la actividad.

- Automóviles: el rubro de bienes de uso en cuestión, generalmente, desde el punto de vista contable es amortizado en su totalidad en un plazo de cinco años.

Nuestra legislación impositiva establece una tope de hasta \$20.000 por cada automóvil, o sea \$4000 por año.

Por lo antes expuesto se generarán diferencias temporarias por la amortización de los inmuebles y automóviles que quedarán revertidas una vez que los activos sean vendidos, sufran un siniestro o se reconozca su obsolescencia por lo cual sean retirados del patrimonio de la empresa.

#### III.1.g. Venta y reemplazo

La LIG, a través de su art. 67, nos permite hacer uso de un diferimiento de la ganancia obtenida por la venta de un bien de uso, a través de la amortización de otro bien afectado.

Cabe aclarar que contablemente tanto las ventas como las amortizaciones de los bienes de uso, serán reconocidas en el período que ocurran.

Para clarificar el método de venta y reemplazo exponemos un ejemplo:

Datos

Venta de maquinaria año 2018

Valor de venta	25.000,00
Valor residual contable e impositivo	15.000,00
Resultado de venta	10.000,00

Amortización de maquinaria vendida no corresponde por ser la política año de alta completa

Compra de muebles y útiles 2018 como bien de reemplazo

*Contable*

Valor de origen muebles y útiles	10.000,00
Amortización del ejercicio	1.000,00
Valor residual muebles y útiles	9.000,00

*Impositivo*

Valor residual muebles y útiles	-
---------------------------------	---

	Contable	Impositivo	Diferencia
Activo	9.000,00	-	9.000,00
Resultado			
Venta de bien de uso	10.000,00	-	
Amortización muebles y útiles	(1.000,00)	-	
	9.000,00	-	

Contablemente se devengan los resultados de venta de la maquinaria y de amortización de muebles y útiles. Impositivamente sobre el resultado de venta en el ejercicio en que se generó no se tributa y se va difiriendo el impuesto determinado con la devolución del bien que se utilizó para reemplazar.

Calculo de DDJJ Ganancias

	I	II
Resultado contable		9.000,00
Venta de maquinaria	10.000,00	Temporaria
Amortización de muebles y útiles utilizado en venta y reemplazo		1.000,00 Temporaria
Totales	10.000,00	10.000,00
Base imponible		0,00

**Nota por impuesto diferido**

Resultado contable	9.000,00
<b>Diferencias permanentes</b>	
No existen	-
Resultado teórico	9.000,00
Tasa	30%
Impuesto teórico	2.700,00

**Diferencias temporarias**

Venta y reemplazo - Venta de maquinaria	(10.000,00)	(3.000,00)	(10.000*30%)
Venta y reemplazo - Amortización de muebles y útiles	(1.000,00)	300,00	(1.000*30%)
Pasivo por impuesto diferido		(2.700,00)	

Asiento contable

	Debe	Haber
Impuesto a las ganancias (R-)	2.700,00	
Pasivo por impuesto diferido (P. P.)		2.700,00

III.1.h. Activos comprados en leasing

Según lo establecido en el art. 6° del DR 1038/2000 de la ley 25.248 Contrato de Leasing, los tomadores de contratos de leasing computarán como deducción el importe de los cánones imputables a cada ejercicio fiscal, hasta el momento en que ejerzan la opción de compra o, en su caso, de finalización o renovación del contrato.

Desde el punto de vista contable, las adquisiciones de bienes de uso en leasing, se reconocen contablemente como una compra financiada, según lo establecido en la RT 18, sección 4.2., siempre que pueda clasificarse como arrendamiento financiero según alguna de las siguientes situaciones: se transfiere la propiedad del activo al arrendatario al final del término del arrendamiento, siempre que sea razonable que la opción de compra se ejercerá, el plazo del arrendamiento cubre la parte principal de la vida económica del activo, la naturaleza de los activos arrendados hace que solo el arrendatario pueda utilizarlos sin incorporables mayores modificaciones, entre otras.

El tratamiento diferenciado que se le da a las compras de bienes de uso en leasing desde el punto de vista contable e impositivo también genera una diferencia transitoria que será revertida cuando se amortice totalmente el bien o se produzca la venta del mismo con valor residual contable.

III.2. Pasivo

III.2.a. Pasivos en moneda extranjera

Al igual a lo que expresamos en rubro "caja y bancos", los pasivos en moneda extranjera suelen generar una diferencia entre el saldo contable e impositivo por el tipo de cambio utilizado.



Las deudas en moneda extranjera impositivas deben ser valuadas al tipo de cambio informado por Banco Nación, pero en ciertas compañías suelen utilizarse tipos de cambio distintos, lo que genera un ajuste al resultado contable.

### III.2.b. Otras deudas

La LIG en su art. 87, inc. j, determina que las sumas destinadas al pago de honorarios a directores, síndicos o miembros de consejo de vigilancia y las acordadas a los socios administradores, con las siguientes limitaciones.

No podrán exceder el 25% de las utilidades contables del ejercicio o hasta la que resulte de computar \$12.500 por cada uno de los perceptores de dichos conceptos, la que resulte mayor, siempre que se asignen dentro del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del año fiscal para el cual se paguen.

Los honorarios aprobados por los órganos de contralor de las sociedades pueden exceder a la suma límite establecida en la LIG, por lo que contablemente en el rubro de pasivos otras deudas, puede generarse la provisión de honorarios al directorio mayor a la impositiva. En este caso estamos frente a una diferencia permanente porque en el futuro el ajuste impositivo no será revertido, dado que no se podrá deducir en el impuesto a las ganancias como honorarios, más del límite marcado para el ejercicio fiscal.

Para que sea válida la deducción impositiva, la aprobación de los honorarios al directorio deben ser instrumentada por acta de asamblea con asignación clara de a qué persona humana corresponde, y la fecha de la misma debe ser anterior al día del vencimiento de la declaración jurada del impuesto a las ganancias de la sociedad.

La diferencia temporaria puede surgir cuando en el ejercicio fiscal se provisionan los honorarios al directorio, pero son aprobados por acta de asamblea con fecha posterior al vencimiento de la declaración jurada de ganancias, lo que implicará que impositivamente se deduzcan en el ejercicio siguiente.

## **IV. Estado de resultados. Posibles diferencias. Método del impuesto diferido**

Dentro del estado de resultados podremos encontrar varias diferencias permanentes que surgen entre resultados devengados contablemente para los que la Ley de Impuesto a las Ganancias establece una limitación o no reconoce como resultado.

Todos los resultados, que a continuación se mencionarán, pueden ocurrir por hechos económicos realizados por el ente en razón de sus actividades que se verán reflejados en el resultado contable.

- Donaciones: la Ley de Impuesto a las Ganancias permite las donaciones a los fiscos nacionales, provinciales y municipales, al Fondo Partidario Permanente, a los partidos políticos reconocidos y a las instituciones religiosas y las instituciones médicas con las limitaciones del objetivo principal que establece la ley; hasta el límite del 5% de la ganancia neta del ejercicio.

- Gastos de automóviles: no serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y en general todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que para cada unidad, fije anualmente la AFIP, actualmente el importe es de \$7200.

- Gastos de representación (art. 87, inc. i): los gastos de representación efectivamente realizados y debidamente acreditados, hasta una suma equivalente al 1,50% del monto total de las remuneraciones pagadas en el ejercicio fiscal al personal en relación de dependencia.

- Operaciones con monotributistas: (art. 43, dec. 1/2010 y art. 36, RG 2746/2010) los adquirentes, locatarios o prestatarios de los sujetos adheridos al Monotributo, por las operaciones efectuadas con estos, sólo podrán computar en su liquidación del impuesto a las ganancias:

- a) Respecto de un mismo proveedor: Hasta un 2%, y
- b) Respecto del conjunto de proveedores: Hasta un total del 8%.

Estos porcentajes se aplicarán sobre el total de compras, locaciones o prestaciones correspondientes a un mismo ejercicio fiscal.

Dicha limitación no se aplicará cuando el pequeño contribuyente opere como proveedor o prestador de servicio para un mismo sujeto en forma recurrente.

Se entiende que revisten el carácter de "recurrentes", las operaciones realizadas con cada proveedor en el ejercicio fiscal, cuya cantidad resulte superior a:

- a) 23, de tratarse de compras, o
- b) 9, de tratarse de locaciones o prestaciones.

- Recupero de inversiones productivas: la ley 27.264, Régimen de fomento para las micro, pequeñas y medianas empresas, permite a las Pyme, categorizadas como tales, el derecho a computarse como pago a cuenta y hasta la concurrencia del monto de la obligación que en concepto de impuesto a las ganancias se determine en relación con el año fiscal o ejercicio anual que se trate, la suma del 10% sobre las adquisiciones de bienes de capital, con ciertas limitaciones que la ley establece.

El mencionado beneficio, resultará contablemente una ganancia del ejercicio como contrapartida del reconocimiento del crédito fiscal, la que estará exceptuada de tributar impuesto a las ganancias. Por lo tanto, esa diferencia entre el resultado contable e impositivo, será una diferencia permanente que no se revertirá en el futuro.

#### **V. Quebrantos impositivos**

La LIG en su art. 19 establece que cuando en un año se sufriera una pérdida, esta podrá deducirse de las ganancias gravadas que se obtengan en los años inmediatos siguientes. Transcurridos 5 años después de aquel en que se produjo la pérdida, no podrá hacerse deducción alguna del quebranto que aún reste, en ejercicios sucesivos.

Contablemente, a través del método del impuesto diferido, al tratamiento de los quebrantos impositivos permite considerarlos crédito fiscal con la contrapartida de un resultado a las ganancias positivo, con saldo acreedor, solo en la medida en que sean probables las ganancias futuras. Ese crédito fiscal será revertido durante el transcurso de los 5 años de generada la pérdida impositiva o al finalizar eso 5 años, si no fueron absorbidos por ganancias impositivas, debido a que es el plazo que establece la Ley de Impuesto a las Ganancias.

#### **VI. Reanudación del ajuste por inflación**

Como es de público conocimiento por resolución 539/2018, emitida por la FACPCE se declaró que Argentina se encuentra en un contexto de inflación, de acuerdo con las condiciones mencionadas en la resolución técnica 17, en su sección 3.2, modificada por la RT 39; a partir del 1º de julio de 2018. Dicho esto, los balances con fecha de finalización a partir del 1º de julio de 2018, tendrán que ser emitidos en moneda homogénea, a través de la aplicación del ajuste por inflación.

Cabe aclarar que cada Consejo Profesional ha aprobado la resolución mencionada en el párrafo anterior, estableciendo distintos momentos de aplicación del ajuste por inflación y determinando períodos de transición, permitiendo así, postergar la adecuación de los balances contables a moneda homogénea.

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se permite postergar la aplicación del ajuste por inflación en los balances cuya fecha de finalización sean entre el 1º de julio y el 30 de diciembre de 2018.

En la Provincia de Buenos Aires, será obligación la aplicación de los establecidos en la res. 539/2018 emitida por la FACPCE para balances finalizados el 31 de diciembre de 2018.

La legislación impositiva vigente, sigue sin modificaciones respecto del ajuste por inflación en términos generales.

Al realizar la aplicación del ajuste por inflación solo desde lo contable, se generan diferencias entre los saldos patrimoniales impositivos y contables, generando diferencias temporarias y permanentes.

A continuación, presentamos un ejemplo sencillo, con una inflación existente del 50%, demostraremos el surgimiento de las diferencias.

Se podrá observar la composición del Estado de Situación Patrimonial Contable e impositivo y las diferencias que surgen de los mismos, se origina en los bienes de uso, que al momento de generarse la desafectación de estos del patrimonio se revertirá la diferencia.

Pero, por otro lado, observamos que al momento de realizar la declaración jurada del impuesto a las ganancias, considerando que el único ajuste al resultado contable es el ajuste por inflación, debemos llegar al resultado contable en moneda homogénea; entonces además de la diferencia generada en los bienes de uso, nos encontraremos con las diferencias generadas en las partidas de patrimonio neto, por ejemplo: reservas acumuladas, resultados no asignados, entre otros, lo que generarán diferencias permanentes que no se revertirán en el futuro.

Si observamos el ejemplo queda evidenciado que parte de la diferencia entre el balance en moneda

nominal y moneda homogénea se genera en la tenencia en caja, o sea la pérdida del poder adquisitivo de la moneda que sufren los saldos monetarios, que no serán ajustados por inflación.

**Saldos al cierre 31/12/2018**

Inflación del 50%

	Saldos nominales	Coefficientes	Saldos ajustados al cierre	Ajuste
Caja	5.000,00		5.000,00	-
Terreno	2.500,00	1,50	3.750,00	1.250,00
PN				
Capital	(6.000,00)	1,50	(9.000,00)	(3.000,00)
Rdo. del ejercicio	(1.500,00)			(1.750,00)

**Asiento contable**

	Debe	Haber
Terreno	1.250,00	
RECPAM	1.750,00	
Ajuste de capital		3.000,00
	3.000,00	3.000,00

**Método de aplicación de ajuste por inflación**

Activo al cierre ajustado	8.750,00
Pasivo al cierre ajustado	-
PN al cierre ajustado	8.750,00

**Determinación del PN al cierre ajustado por diferencia entre A y P**

PN al inicio ajustado	8.750,00
-----------------------	----------

**Determinación del PN al cierre excluido el resultado del ejercicio**

Capital	(6.000,00)	1,50	(9.000,00)
Rdo. del ejercicio	(1.500,00)	0,00	0,00
			<b>(9.000,00)</b>

**Determinación del Rdo. final por diferencia de los anteriores**

Determinación del PN al cierre ajustado por diferencia entre A y P	8.750,00
Determinación del PN al cierre excluido el resultado del ejercicio	(9.000,00)
	(250,00)

**Determinación del Rdo. final por reexpresión de partidas**

	Saldos nominales	Coefficientes	Saldos ajustados al cierre	Ajuste
Servicios	7.500,00	1,35	10.250,00	2.625,00
Costo de servicios /gastos	(6.000,00)	1,35	(8.100,00)	(2.100,00)
Totales	1.500,00		2.025,00	525,00
RECPAM			(2.275,00)	
Rdo. del ejercicio contable			(250,00)	

**Asiento Contable**

	Debe	Haber
Costo	2.100,00	
Recpam	525,00	
Servicios		2.625,00
	2.625,00	2.625,00

**Estado de situación patrimonial**

	Contable 31/12/2018	Impositiva	Diferencias
Caja	5.000,00	5.000,00	-
Bienes de uso	3.750,00	2.500,00	1.250,00
PN			

## VII. Cambio de alícuota

La resolución técnica 17, en su apart. 5.19.6.3.3 "Medición", determina que a los importes correspondientes a las diferencias temporarias y a los quebrantos impositivos no utilizados, digamos aún vigentes al cierre del ejercicio económico, deberá aplicarse la tasa impositiva que se espera esté vigente al momento de su reversión o utilización, considerando las normas legales sancionadas hasta la fecha de los estados contables.

Entonces, es importante destacar, que deben revisarse los saldos en las partidas que componen el activo o pasivo por impuesto diferido y adecuarlos a las tasas vigentes surgidas de la ley 27.430 Reforma Tributaria.

La ley 20.628 en su art. 69 establece que las sociedades de capital, por sus ganancias netas imponibles, quedan sujetas a la tasa del 35%. Con la sanción de la ley 27.430, Reforma Tributaria, se modificó la alícuota del impuesto a las ganancias, de aplicación de los ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1° de enero de 2018 y hasta el 31 de diciembre de 2019 inclusive la tasa del 30% y a partir de los ejercicios que se inicien el 1° de enero de 2020, del 25%.

A continuación, expondremos un ejemplo de la modificación que debe realizarse sobre los saldos contables del impuesto diferido para adecuarlos a las tasas vigentes.

Valuación de partidas del impuesto diferido generadas hasta el 31/12/2017			
Clasificación de diferencias temporarias por fecha de reversión	Importe diferencias temporarias	Tasa L. 20.628	Activo por impuesto diferido
Diferencias que se reversarán entre 01/01/2018 y 31/12/2019	150.000,00	35%	52.500,00
Diferencias que se reversarán a partir de 01/01/2020	350.000,00	35%	122.500,00
Activo por impuesto diferido			175.000,00
Adecuación de saldos a las tasas que estarán vigentes al momento de aplicación			
Diferencias que se reversarán entre 01/01/2018 y 31/12/2019	150.000,00	30%	45.000,00
Diferencias que se reversarán a partir de 01/01/2020	350.000,00	25%	87.500,00
Activo por impuesto diferido			132.500,00
Diferencias			42.500,00
Ajuste por cambio de alícuota del impuesto a las ganancias			
Impuesto a las ganancias (R-)	42.500,00		
Activo por impuesto diferido (P.A.)		42.500,00	