

## Tratamiento contable de alícuotas crecientes en el impuesto a las ganancias de sociedades

Pérez Rodríguez, Margarita

Abstract: Los cambios introducidos por la ley 27.630 en el impuesto a las ganancias introducen un esquema de alícuotas incrementales para la determinación del impuesto a pagar aplicable a las sociedades para ejercicios iniciados a partir del 1° de enero de 2021.

### I. Antecedentes

El reciente cambio de la ley del impuesto a las ganancias establecido por la ley 27.630, introduce un esquema de alícuotas incrementales para la determinación del impuesto a pagar aplicable a sociedades para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021, como sigue:

Ganancia imponible		Pagan \$	Mas el %	Sobre el excedente de \$
Más de \$	a \$			
0	5.000.000	0	25%	0
5.000.000	50.000.000	1.250.000	30%	5.000.000
50.000.000	En adelante	14.750.000	35%	50.000.000

Los mencionados parámetros serán ajustables anualmente por la variación anual del Índice de Precios al Consumidor (IPC) del INDEC a partir del 1 de enero de 2022.

### II. Tratamiento contable

#### II.1. Estados financieros (contables) anuales

##### II.1.a. Impuesto corriente

En función de la modificación antedicha, la provisión del impuesto a las ganancias se determina aplicando el esquema de tasas mencionada anteriormente sobre la ganancia gravada.

Por ejemplo:

- Si la ganancia gravada es \$ 4 millones, entonces la deuda por impuesto a las ganancias es \$ 4 millones x 25% = \$ 1 millón.

Si la ganancia gravada es de \$ 15 millones, entonces la deuda por impuesto a las ganancias es:

- \$ 5 millones x 25% = \$ 1,25 millones.

- \$ 10 millones (el exceso sobre los \$ 5 millones) x 30% = \$ 3 millones.

- \$ 1,25 millones + \$ 3 millones = \$ 4,25 millones.

Si la ganancia gravada es de \$ 128 millones, entonces la deuda por impuesto a las ganancias es:

- \$ 5 millones x 25% = \$ 1,25 millones.

- \$ 45 millones (el exceso sobre los \$ 5 millones hasta alcanzar \$ 50 millones) x 30% = \$ 13,5 millones.

- \$ 78 millones (el exceso sobre los \$ 50 millones) x 35% = \$ 27,3 millones.

- \$ 1,25 millones + \$ 13,5 millones + \$ 27,3 millones = \$ 42,05 millones.

La registración contable de la provisión se realiza por el monto de la determinación de la

deuda por impuesto a las ganancias, con cargo a resultados.

Este tratamiento contable es el mismo para las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) (1) como para las Normas Contables Profesionales (NCP) (2).

La tasa promedio del impuesto varía desde el 25% a casi el 35%. La tasa promedio del impuesto se calcula dividiendo el impuesto determinado por el resultado gravado.

En el ejemplo anterior:

- Si la ganancia gravada es \$ 4 millones, la tasa promedio del impuesto es \$ 1 millón / 4 millones = 25%.

- Si la ganancia gravada es de \$ 15 millones, la tasa promedio del impuesto es \$ 4,25 millones / 15 millones = 28,3%.

- Si la ganancia gravada es de \$ 128 millones, la tasa promedio del impuesto es \$ 42,05 millones / \$ 128 millones = 32,9%.

Como puede observarse, a mayor ganancia gravada, la tasa promedio es mayor. Si bien matemáticamente la tasa máxima del 35% no se alcanza nunca, cuando la ganancia gravada es muy elevada, la tasa promedio se acerca al máximo. Por ejemplo, con una ganancia gravada de \$ 19.000 millones, la tasa promedio es del 34,99%.

#### II.1.b. Impuesto diferido

Tanto para las NCP (3) como para las NIIF (4), las diferencias temporarias, es decir las diferencias de medición de activos y pasivos para fines contables y para fines impositivos, se miden considerando la tasa del impuesto que se espera vaya a ser aplicable cuando la diferencia se reverse y que surja de leyes sancionadas (o sustancialmente sancionadas para las NIIF).

Como consecuencia de la modificación mencionada, ya no hay una única tasa del impuesto, sino que esta varía en función de la ganancia gravada. Por lo tanto, se entiende que las diferencias temporarias se miden considerando la tasa promedio que se espere aplique la entidad cuando cada diferencia se reverse.

No parece razonable medir las diferencias temporarias aplicando la tasa promedio del corriente año, porque muy probablemente en los años siguientes la tasa promedio será diferente. En consecuencia, se requiere proyectar la ganancia gravada en años futuros, de manera de determinar que rango de tasa le será aplicable.

Las proyecciones de las ganancias gravadas futuras deberían basarse en las proyecciones de resultados antes de impuestos que la Gerencia ya haya realizado para su análisis de recuperabilidad de activos (incluyendo activos por impuesto diferido) y/o para sustentar el reconocimiento de activos por quebrantos impositivos.

Al resultado antes de impuestos proyectado, se adicionan o deducen las reversiones de diferencias temporarias, de manera de arribar al resultado gravado futuro.

Es aceptable la utilización de métodos simplificados que permitan concluir sobre la razonabilidad de la tasa de impuestos futura. Tales métodos deberían considerar:

- la tendencia de resultados gravados de la entidad en los últimos años (el análisis se sugiere que incluya por lo menos los 3 últimos años): si la entidad ha tenido ganancias gravadas en los últimos años superiores a 50 millones, puede concluirse que es apropiado medir los saldos por impuesto diferido aplicando la tasa máxima del impuesto (35%);

- la existencia de partidas de impuesto diferido pasivo por montos significativos: si en el período estimado de reversión generarán ganancias gravadas superiores a 50 millones, puede concluirse que es apropiado medir los saldos por impuesto diferido aplicado la tasa del 35%;

- factores puntuales: pueden existir situaciones que permitan concluir que la entidad vaya a generar pérdidas impositivas o importantes ganancias gravadas en el próximo o próximos ejercicios futuros (por ejemplo, la venta planeada de una división de la entidad). en este caso, aplicar una única tasa para todos los componentes de activos y pasivos por impuesto diferido no es apropiada, sino que corresponde discriminar aquellos que puedan estar afectados por factores puntuales;

- la existencia de quebrantos impositivos: si la entidad proyecta revertir los quebrantos impositivos en los próximos ejercicios, entonces la medición de estos y de todas las partidas de impuesto diferido que se reverten en dichos ejercicios se mide considerando la tasa mínima del impuesto, ya que al utilizar el quebranto la entidad no va a tributar impuesto alguno.

La estimación de la tasa promedio se revisa anualmente, y las modificaciones se reconocen de manera prospectiva en resultados en la línea del impuesto a las ganancias. Este efecto se desglosa en una línea específica de la reconciliación de la tasa efectiva.

### Ejemplo

#### II.1.b.i. Cálculo de la ganancia gravada

A continuación, se incluye la determinación de la ganancia gravada en tres diferentes casos.

	Caso I	Caso II	Caso III	Diferencia permanente
Resultado antes de impuestos (ganancia) pérdida	252	243	153	
Menos: Ajuste por inflación contable	(178)	(180)	(203)	Si
Más: Ajuste por inflación impositivo	100	100	100	Si
Menos: Cargo de provisiones	(100)	(100)	(100)	
Más: Uso de provisiones	20	20	20	
Menos: Depreciaciones contables	(188)	(188)	(188)	
Más: Depreciaciones impositivas	90	90	90	
Resultado gravado	(4)	(15)	(128)	

#### II.1.b.ii. Proyección de la tasa promedio futura y medición de los saldos por impuesto diferido

La entidad estima la tasa futura que será aplicable cuando las diferencias temporarias se revertan considerando el resultado antes de impuestos proyectado para los próximos 5 años, que fuera desarrollado a fines gerenciales. Las proyecciones se presentan en moneda de 2021.

El ejemplo que se incluye corresponde al Caso II.

		Resultado gravado estimado						
	Diferencias temporarias 2021	2022	2023	2024	2025	2026	resto	

Resultado antes de impuesto proyectado (ganancia) pérdida (a)			70	30	30	(10)	(20)	
Diferencias permanentes (b)			2	4	6	8	10	
Reversión de activo por impuesto diferido		80 (c)	12 (e)					68 (f)
Reversión de pasivo por impuesto diferido		(1.852) (d)	(200) (e)	(50) (e)	(50) (e)	(50) (e)	(50) (e)	(1.452) (f)
Resultado gravable estimado			(116)	(16)	(14)	(52)	(60)	(1.384)
Total activo (pasivo) por impuesto diferido		(1.772)						
Resultado gravado estimado - por tramos del impuesto								
hasta 5 millones		25%	(5)	(5)	(5)	(5)	(5)	
Más de 5 millones y hasta 50 millones		30%	(45)	(11)	(9)	(45)	(45)	
Más de 50 millones		35%	(66)	-	-	(2)	(10)	
Resultado gravable estimado			(116)	(16)	(14)	(52)	(60)	
Impuesto determinado			(37,9) (g)	(4,6) (h)	(4) (i)	(15,5) (j)	(18,3) (k)	
Tasa de impuestos estimada para cada año			32,7% (l)	28,8% (m)	28,6% (n)	29,8% (o)	30,5% (p)	30,5% [*]
	Total							
Medición de activo / pasivo por impuesto diferido	(542,4) (w)		(61,4) (q)	(14,4) (r)	(14,3) (s)	(14,9) (t)	(15,3) (u)	(422,1) (v)
tasa promedio	30,6% (x)							

(\*)

(a) Proyección de resultados antes de impuestos que es la misma utilizada por la Gerencia para su gestión de negocios y análisis de recuperabilidad de activos

(b) Estimación de los resultados presupuestados que se estima no serán deducibles o gravables

(c) saldo de activo por impuesto diferido a 2021.

(d) saldos de pasivo por impuesto diferido a 2021.

(e) estimación de cuándo se revertirán los conceptos de activo o pasivo por impuesto diferido

(f) se estima que se reversarán con posterioridad a 2026.

(g)  $(5) \times 25\% + (45) \times 30\% + (66) \times 35\%$

(h)  $(5) \times 25\% + (11) \times 30\%$

(i)  $(5) \times 25\% + (9) \times 30\%$

(j)  $(5) \times 25\% + (45) \times 30\% + (2) \times 35\%$

(k)  $(5) \times 25\% + (45) \times 30\% + (10) \times 35\%$

(l)  $(37,9) / (116)$

(m)  $(4,6) / (16)$

(n)  $(4) / (14)$

(o)  $(15,5) / (52)$

(p)  $(18,3) / (60)$

(q)  $(12 - 200) \times 32,7\%$

(r)  $(-50) \times 28,8\%$

(s)  $(-50) \times 28,6\%$

(t)  $(-50) \times 29,8\%$

(u)  $(-50) \times 30,5\%$

(v)  $(68 - 1.452) \times 30,5\%$

(w)  $(61,4) + (14,4) + (14,3) + (14,9) + (15,3) + (422,1)$

(x)  $(542,4) / 1.772$

#### II.1.b.iii. Registración de los saldos por impuesto diferido

Las diferencias temporarias se miden considerando la tasa que se espera estarán vigentes cuando la diferencias se reversen. En este ejemplo, dicha tasa fue estimada para cada uno de los Casos.

Asimismo, la variación del IPC del año fue del 50%.

Diferencias temporarias	Año anterior	Caso I	Caso II	Caso III
Propiedades planta y equipo	(1.300)	(1.950)	(1.950)	(1.950)
Depreciación acumulada	-	98	98	98
Provisiones	-	80	80	80
	(1.300)	(1.772)	(1.772)	(1.772)

Medición de saldos por impuestos diferidos (a)	(390,0)	(561,5)	(542,4) [**]	(519,7)
Tasa promedio	30,0%	31,7%	30,6% [**]	29,3%
Saldo al cierre	(390,0)	(561,5)	(542,4)	(519,7)
Saldo al inicio reexpresado (coef. 1,50)		(585,0) (b)	(585,0) (b)	(585,0) (b)
Efecto de cambio de tasa (a)		(32,9) (c)	(11,9) (d)	13,1 (e)
Saldo al inicio reexpresado + cambio de tasa		(617,9) (f)	(596,9) (g)	(571,9) (h)
Variación neta del efecto del cambio de tasa		56,4 (i)	54,5 (j)	52,2(k)

(\*\*)

(a) Calculado en base a la tasa que se estima vaya a estar vigente cuando se revieran las partidas temporarias. En el año anterior, los saldos por impuesto diferido se midieron aplicando la tasa del 30%, mientras que la tasa promedio para su medición fue del 31,7%, 30,6% y 29,3% en los Casos I a III respectivamente.

(b)  $(390) \times 1,50$

(c)  $(31,7\% - 30\%) \times (-1.300 \times 1,50)$  = variación de tasas x diferencias temporaria año anterior actualizadas

(d)  $(30,6\% - 30\%) \times (-1.300 \times 1,50)$

(e)  $(29,3\% - 30\%) \times (-1.300 \times 1,50)$

(f)  $(585,0) + (32,9)$

(g)  $(585,0) + (11,9)$

(h)  $(585,9) + 13,1$

(i)  $(561,5) - (617,9)$

(j)  $(542,4) - (596,9)$

(k)  $(519,7) - (571,9)$

#### II.1.b.iv. Registración del impuesto a las ganancias

La registración del impuesto a las ganancias corriente y diferido es la siguiente:

Debe - (Haber)

Diferencias temporarias	Caso I	Caso II	Caso III
Impuesto a las ganancias	32,9	11,9	(13,1)
Impuesto diferido	(32,9)	(11,9)	13,1
Para registrar el efecto del cambio de tasas			
Impuesto a las ganancias	(55,4)	(50,3)	10,1
Provisión para impuesto a las ganancias	(1,0)	(4,3)	(42,1)

Impuesto diferido	56,4	54,5	52,2
Para registrar la provisión del impuesto y la variación del impuesto diferido (neto del efecto del cambio de tasa)			

### II.1.b.v. Reconciliación de la tasa efectiva del impuesto

Debido a que las diferencias temporarias se miden aplicando la tasa esperada que vaya a estar vigente cuando las partidas se reversen, mientras que el impuesto corriente se mide la tasa del impuesto del año corriente, existe una disparidad cuyo impacto se refleja en la reconciliación de la tasa efectiva del impuesto:

	Caso I	Caso II	Caso III
Resultado antes de impuestos (ganancia) pérdida (a)	197	188	98
Diferencias permanentes (b)	(23)	(25)	(48)
subtotal	174	163	50
Tasa promedio del periodo (c)	25,0%	28,3%	32,9%
subtotal	(43,5) (d)	(46,2) (e)	16,4 (f)
Efecto del cambio de tasa (g)	32,9	11,9	(13,1)
Efecto de la aplicación de diferentes tasas para el impuesto corriente y diferido	(11,9) (h)	(4,1) (i)	6,3 (j)
total	(22,5)	(38,4)	(23,2)
Cargo por impuesto a las ganancias	(22,5) (e)	(38,4)	(23,2)

(a) Resultado del ejercicio para cada uno de los Casos

(b) Resultados que no fueron gravables o deducibles en el ejercicio ni lo serán en los futuros ejercicios.

(c) Ver el ejemplo de Impuesto corriente

(d)  $174 \times 25\%$

(e)  $163 \times 28,3\%$

(f)  $50 \times 32,9\%$

(g) Ver Registración del impuesto a las ganancias

(h)  $[(1.300 \times 1,50) - 1.772] \times [31,7\% - 25\%] =$  Variación de diferencias temporarias x diferencias entre tasa de impuesto a las ganancias aplicable para el cálculo del impuesto corriente y diferido.

(i)  $[(1.300 \times 1,50) - 1.772] \times [30,6\% - 28,3\%]$

(j)  $[(1.300 \times 1,50) - 1.772] \times [29,6\% - 32,9\%]$

(k)  $32,9 + ( 55,4)$

### III. Estados financieros intermedios

#### III.1. Método de la tasa efectiva

La NIC 34 Estados financieros intermedios requiere que la entidad estime la tasa efectiva del impuesto para el cierre del ejercicio anual y que el cargo por impuesto a las ganancias se determine aplicado dicha tasa sobre el resultado antes de impuestos.

La tasa efectiva del impuesto es la tasa que se determina como el cociente entre el impuesto corriente (la provisión) dividido el resultado antes de impuestos. Esta tasa corresponde a la tasa nominal del impuesto más/menos el impacto de las diferencias permanentes.

Existen situaciones por las cuales no sea posible realizar una estimación confiable de la tasa efectiva del impuesto, por ejemplo, debido a:

- Complejidades en la estimación de la ganancia (pérdida) a fin del ejercicio, motivado por la volatilidad de resultados, o la elevada sensibilidad del resultado a variables externa de difícil proyección (inflación, devaluación); y/o

- La proyección del resultado gravado se ve significativamente impactado por las diferencias permanentes.

Cuando la entidad, al realizar un análisis de sensibilidad concluye que, ante cambios pequeños en ciertas variables, la tasa efectiva del impuesto cambia de manera significativa, la estimación de la tasa efectiva no es confiable.

En esas situaciones se puede asumir que la tasa efectiva determinada en función de los resultados acumulados hasta el cierre del período es la mejor estimación de la tasa efectiva del impuesto para el ejercicio.

En la práctica, implica que la determinación del impuesto corriente y diferido se haga aplicando los mismos procedimientos que al fin del ejercicio.

#### III.2. Reconocimiento del cambio de alícuota del impuesto a las ganancias

Cuando la entidad aplica en sus estados financiero-interinos la tasa efectiva del impuesto proyectada hacia fin del ejercicio, se plantea la duda sobre la manera de reconocer el cambio de la alícuota.

Los dos métodos aceptables son:

- Alternativa 1 el efecto del cambio de alícuota se incluye en la estimación de la tasa efectiva del impuesto y por lo tanto, se reconoce a lo largo del ejercicio.

- Alternativa 2 cualquier cambio en el saldo de impuestos diferidos como consecuencia de un cambio en la alícuota del impuesto se reconoce en su totalidad en el período en el cual se produce el cambio de alícuota.

Si la entidad no puede realizar una estimación confiable de la tasa efectiva del impuesto y por lo tanto determina la provisión del impuesto a las ganancias y recalcula los saldos de impuesto diferido en cada período trimestral, entonces el efecto del cambio en la alícuota del impuesto se reconoce en su totalidad en el trimestre en el cual este se produce.

Esta política contable se revela en las notas a los estados financieros, así como cualquier cambio significativo en la tasa impositiva estimada.

(\*) La Entidad aplica la última tasa promedio del impuesto para medir los saldos por impuestos diferidos que se estima se vayan a reversar con posterioridad al último año presupuestado.

(\*\*) Ejemplificado en Proyección de la tasa promedio futura y medición de los saldos por



impuesto diferido.

(1) Norma Internacional N° 12 (NIC 12) Impuesto a las ganancias, párrafo 46.

(2) Resolución Técnica N° 17 (RT 17) Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general, punto 5.19.6.2.2.

(3) RT 17 punto 5.19.6.3.3.

(4) NIC 12 párrafo 47.