

Tratamiento del método de impuesto diferido en estados contables reexpresados por la RT 6

Petti, Ana María

Lanza, Heraclio Juan

Abstract: El objetivo del presente trabajo es mostrar cómo proceder en la aplicación del método del impuesto diferido al haberse reanudado la técnica del ajuste por inflación prevista en la resolución técnica (RT) 6, en virtud de la emisión de la RJG 539/2018 adoptada en el CPCE de la Provincia de Buenos Aires por la RMD 2883/2019.

I. Repasando conceptos

El reinicio de la corrección de la unidad de medida en virtud de la aplicación de la RJG 539/2018 FACPCE conlleva la necesidad de vincular dicho ajuste con la aplicación del método de impuesto diferido y la consiguiente generación de pasivos por impuesto diferido al re-expresar activos, o de activos por impuesto diferido al re-expresar pasivos.

Si contablemente se reconoce una re-expresión de un activo o pasivo, producto del cambio del poder adquisitivo de la moneda por inflación y esta no se considera impositivamente, habrá necesariamente diferencias entre las mediciones contables e impositivas de los activos y pasivos ajustados.

Esas diferencias se terminarán revertiendo con el tiempo, con la recuperación del valor del activo o la liquidación del pasivo.

En la técnica del impuesto diferido bajo el método del pasivo, basado en el estado de situación patrimonial, dichas diferencias generan pasivos o activos por impuesto diferido.

De esta forma, la diferencia entre las mediciones en moneda de fecha de los estados contables (re-expresadas por el cambio en el poder adquisitivo de la moneda) de los activos y pasivos; y aquellas mediciones sobre bases impositivas que no consideran la re-expresión monetaria de los mismos activos y pasivos, es de tipo temporario. Y, por lo tanto, generadora de pasivos o activos por impuesto diferido. Ello según sea el sentido del cambio en el poder adquisitivo de la moneda y se trate de un activo o de un pasivo.

Es así como, de computarse los efectos de la inflación y de tratarse de un activo, la diferencia mencionada será de carácter temporaria imponible y dará lugar al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido (PID).

En el mismo contexto, si se trata de un pasivo, surgirá un activo por impuesto diferido (AID).

No es válida la opinión de algunos colegas de considerar la diferencia de re-expresión de partidas contables por inflación ante su falta de adecuación impositiva como diferencia permanente argumentando que la falta de ajuste impositivo por inflación no se va a revertir en el futuro. Esta concepción del tema sería válida si se estuviera razonando el método por impuesto diferido con base en el estado de resultados que no es lo que requieren las normas contables aplicables en Argentina, sean ellas las nacionales o las internacionales (NIIF).

El objetivo del presente trabajo es mostrar cómo proceder en la aplicación del método del impuesto diferido al haberse reanudado la técnica del ajuste por inflación prevista en la resolución técnica (RT) 6, en virtud de la emisión de la RJG 539/2018 adoptada en el CPCE de la Provincia de Buenos Aires por la RMD 2883/2019.

En Argentina, al aprobarse la RT 17, la FACPCE pospuso la vigencia del método de

impuesto diferido (MID) que estaba contenido en tal RT, lo que hace referencia a la opinión que sobre el mismo ha tenido la profesión. Ha sido considerado como algo complejo y de difícil aplicación, pero en nuestra opinión, no es certera tal afirmación.

Al emitirse la RT 41 y luego su modificación, se consideró que los entes pequeños que apliquen la segunda parte de dicha norma no estaban obligados a su aplicación.

El ente podrá no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible). expresamente lo indica la RT 41 para entes medianos o pequeños que apliquen el método.

El ente debe, con ciertas excepciones:

a) Reconocer un pasivo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vayan a producir pagos fiscales mayores.

b) Reconocer un activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales menores.

No se reconocerá un activo o pasivo por impuesto diferido si la recuperación o la cancelación del importe en libros de un activo o pasivo no se espera que produzca pagos fiscales menores o mayores, respectivamente (por ejemplo, los aumentos en la medición de determinados tipos de hacienda pueden no producir mayores pagos fiscales, en el momento de la venta, si se mantiene el número de cabezas de esa hacienda). Lo antes expuesto es aplicable para entes medianos.

La tercera parte de la RT 41, incorporada por la RT 42, aclara que el ente podrá no reconocer una diferencia temporaria relacionada con los terrenos agropecuarios sobre los que sea improbable que las diferencias temporarias se revertan en el futuro previsible (por ejemplo, si no se prevé su venta en un futuro previsible).

Lo que interesa es que para reconocer un pasivo debió ocurrir un hecho generador en el presente ejercicio que provoque en el futuro un impuesto a pagar mayor que el que se pagaría si ese hecho generador no ha ocurrido.

Este razonamiento es el de nuestras normas locales que se han basado en la NIC 12.

A modo de ejemplo, si se realiza el ajuste por inflación contable y no estuviera vigente el ajuste por inflación impositivo, en el futuro se pagaría más impuesto a las ganancias que el que surgiría del resultado contable, por las depreciaciones ajustadas por inflación que no son admitidas fiscalmente. No hay duda alguna que en el caso de bienes depreciables se producirá un aumento del impuesto a pagar en el futuro, y es por ello que se debe reconocer el pasivo correspondiente.

Respecto a activos a largo plazo no depreciables pueden existir dudas respecto al pago de ese mayor valor en un horizonte temporal previsible, cuando en el mismo no se prevea la venta de dicho activo y, por lo tanto, tampoco la liquidación del mayor pago de impuesto.

II. Algunas reflexiones sobre el tratamiento de PID en estados contables en moneda homogénea

Respecto al tratamiento de las partidas vinculadas a la aplicación del MID, o sea a activos por impuesto diferido y a pasivos por impuesto diferido, nada regula la RT 6. Por lo tanto, se aplicará por similitud lo establecido en las NIIF y es la IFRIC 7 la que se refiere al tema de la siguiente manera:

Al final del período sobre el que se informa, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12, comparando el importe contable con la base fiscal de los activos y pasivos.

Los importes por impuestos diferidos que figuren en el estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa (y de los comparativos de corresponder), se determinarán de la siguiente manera:

- Se volverá a medir las cuentas representativas de activos y pasivos por impuestos diferidos después de re-expresar los importes de las partidas no monetarias en la fecha del estado de situación de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha.

- Las cuentas referidas (AID, PID) medidas nuevamente de conformidad con el apartado anterior se re-expresarán por la variación en la unidad de medida, desde la fecha del estado de situación de apertura del período sobre el que se informa, hasta el final del periodo sobre el que se informa.

En definitiva, al re-expresarse los saldos contables nominales al cierre del ejercicio anterior a aquel en el cual se reanuda o inicia (según el caso) el ajuste por inflación, en moneda de esa fecha, los AID y PID deben calcularse sobre la base de los importes cuya unidad de medida se corrigió a ese momento.

Al proceder a ajustar al cierre del periodo corriente, los saldos de AID y/o PID existentes al cierre anterior en moneda de esa fecha, se re-expresarán desde el mes de cierre anterior hasta el cierre actual, a los efectos de mostrar cifras comparativas.

Procedemos a realizar un ejemplo numérico: El ejercicio en el cual se re-expresan los estados contables es el cerrado en el año X8, iniciando la corrección de la unidad de medida al cierre anterior X7 (solo se mostrará, por lo tanto, información comparativa en moneda homogénea del estado de situación patrimonial).

En este caso solo se considera la existencia de un activo no monetario. No hubo operaciones salvo el reconocimiento del PID. La tasa nominal del IG es del 30%.

Concepto	Saldos nominales al X7	Saldos nominales al X8
Activo no monetario	1.100	1.100
Pasivo por impuesto diferido	(300)	(300)
Capital	(1.100)	(1.100)
Resultados no asignados (impuesto a las ganancias)	300	300

El PID surgió en ambos cierres del siguiente cálculo, no habiendo variado el importe contable del activo ni la base fiscal:

Concepto	Cierre X7	Cierre X8
Medición contable del Activo	1.100	1.100
Base Fiscal del Activo	(100)	(100)
Diferencia Temporal imponible	1.000	1.000
Alícuota Impuesto a las Ganancias	30 %	30 %
Pasivo por Impuesto Diferido	300	300

Al corregir el valor de la moneda se considera:

- la inflación desde que el activo se adquirió y el cierre X7 del 100% y
- la existente entre el mencionado cierre y el correspondiente al X8 del 40%.

Se procede a determinar el PID correspondiente a cada cierre:

Cierre del ejercicio X7

Importe reexpresado del activo	$1.100 \times 2 =$	\$ 2.200
Menos Base Fiscal		\$ (100)
Diferencia Temporal imponible		\$ 2.100
Alícuota del IG		30 %
PID 30 % de 2.100		\$ 630

Cierre del ejercicio X

Importe reexpresado del activo	$2.200 \times 1,40 =$	\$ 3.080
Base Fiscal		\$(100)
Diferencia Temporal imponible		\$ 2.980
Alícuota del IG		30 %
PID 30 % de 2.980		\$ 894

Al ser el PID al cierre X8 de \$894 y el del cierre anterior \$630, se re-expresa este último por el coeficiente anual a los efectos de su comparación arribándose al siguiente importe: \$882 ($\$630 \times 1,40$).

De este modo el PID aumentó en \$12 (\$894 del cierre X4 menos \$882 del cierre X7 en moneda del X8). Tal incremento representa la corrección de la base fiscal de \$100 que no cambió por la inflación del año del 40% a la tasa de impuesto del 30%.

De analizarse los movimientos de la cuenta representativa de PID, presenta un saldo acreedor nominal al X8 de \$300 y se le ajustó \$330 en virtud del reconocimiento del PID por la reexpresión al cierre anterior X7 (modificando los resultados no asignados). Si al cierre del ejercicio corriente su recálculo sobre la nueva diferencia temporal arroja un importe de \$894, debe ajustarse por la diferencia, o sea \$264: en primer lugar, \$252 y luego \$12.

Registros:

Activo no monetario	1.100	
Resultados no asignados	330	
Ajuste al capital		1.100
Pasivo por Impuesto Diferido [1]		330
Registración de la Reexpresión al X7		

[1] Saldo al x7 en moneda homogénea	\$ 630
Saldo al X7 en moneda nominal	\$ 300
Diferencia (\$ 630 - \$ 300)	\$ 330

Activo no monetario	880	
Resultados no asignados	252	
Ajuste al capital		880

Pasivo por Impuesto Diferido [2]		252
Registración de la Reexpresión al X8		

[2] Saldo al 12/x7 en moneda homogénea x 1,40

\$ 630 x 1,40 = \$ 882 (importe reexpresado al cierre X8)

Diferencia (\$ 882 - \$ 630) \$ 252

Impuesto a las ganancias	12	
Pasivo por Impuesto diferido [3]		12
Registración de la diferencia entre importe determinado al X8 e importe reexpresado		

[3] PID reexpresado al cierre X8 : \$ 882

PID que corresponde en base a su recalcu con nuevos valores \$ 894

Diferencia (\$ 894 - \$ 882) \$ 12

A modo de conclusión el saldo del PID al cierre del primer ejercicio de reanudación del ajuste (X8) surge de su recalcu

El incremento de \$12 representa la corrección de la base fiscal de \$100 que no cambió por efecto de la inflación del año, que ascendió al 40% a la tasa de impuesto del 30%. (\$100 x 1,40 x 1,30).

Al aplicar la RT 6 la determinación del resultado en moneda homogénea por diferencia patrimonial surge del siguiente razonamiento:

PN al cierre x7 reexpresado a esa fecha	\$ 1.570
Activo ajustado menos Pasivo ajustado (\$ 2.200- \$ 630)	
PN al cierre x7 reexpresado al cierre x8 (\$ 1.570 x 1,40)	\$ 2.198
PN al cierre x8 reexpresado a esa fecha	\$ 2.186
Activo ajustado menos Pasivo ajustado (\$ 3.080 - \$ 894)	
Resultado por diferencia (\$ 2.186 - \$ 2.198)	-\$ 12
que corresponde al impuesto a las Ganancias.	