

ALGUNAS DIFERENCIAS Y SIMILITUDES ENTRE LA NORMA UNIFICADA ARGENTINA DE CONTABILIDAD (NUA) Y LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF). IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS EN ESCENARIOS INFLACIONARIOS: PUNTOS CLAVE



¿Es útil? (5) (0)

Alfredo O. Zgaib  13/03/2025

SUMARIO:

Alfredo Zgaib nos viene presentando una serie de artículos donde realiza una comparación entre las normas contables argentinas, actualmente contenidas en la RT 54 NUA, y las NIIF de contabilidad. En esta oportunidad se ocupa de analizar la cuestión de la contabilización del impuesto a las ganancias corriente y diferido especialmente en escenarios inflacionarios como el de Argentina, resaltando cinco puntos clave en esta temática.

Esta doctrina fue publicada en:

- Profesional y Empresaria (D & G)

Alfredo O. Zgaib^[1]

I - INTRODUCCIÓN

En escenarios inflacionarios se complica tanto el desenvolvimiento económico general como la contabilidad. Y el tratamiento contable del impuesto a las ganancias, corriente y diferido, no constituye una excepción. Temas sobre los cuales discurriremos en este artículo, resaltando **cinco puntos clave**. Puntos en los que convergen, con unas pocas diferencias relevantes, las NCPA y las NIIF.

Ahora bien, antes de empezar este recorrido, algunas aclaraciones.

Primero, nuestro **escenario inflacionario** es un entorno caracterizado por:

- la emisión de **estados financieros en moneda homogénea**, según lo requerido por la RT 54 y la NIC 29;
- la determinación del **impuesto a las ganancias mediante un mecanismo de ajuste por inflación impositivo (APII)** similar al dispuesto por la ley 20628, vigente en Argentina; y
- el **reconocimiento tanto del impuesto corriente como diferido**, en virtud de lo regulado por la NUA y la NIC 12.

Segundo: no abordaremos todos los conceptos básicos vinculados con el tratamiento contable de los impuestos corriente y diferido^[2] ni desarrollaremos en forma detallada las especificidades del ajuste por inflación impositivo.^[3]

Tercero: nos enfocaremos en las diferencias y similitudes entre las NIIF y las NCPA vinculadas, exclusivamente, con los puntos nucleares seleccionados.

Por último: un ejemplo, relativamente sencillo, nos servirá para ilustrar cada una de las cinco claves y destacar las **dos consecuencias económico-financieras que se revelan en un escenario inflacionario** como el descripto[4]. En dicho contexto, generalmente las entidades:

- asumen **pasivos por impuestos diferidos (PID)**, que incrementarán las obligaciones fiscales corrientes futuras al ritmo de la reversión de las diferencias temporarias imponibles (DTI); y
- afrontan un **costo fiscal efectivo que**, la mayoría de las veces, **resulta superior a las alícuotas establecidas por la legislación fiscal.**[5]

¿Cuáles son, en mi opinión, los puntos clave que emergen en semejante contexto? Pues, los ilustrados en I.1:

I.1- Claves del tratamiento del impuesto a las ganancias en un escenario inflacionario

- 1 El pasivo por impuesto corriente (PIC), como siempre, equivale a al impuesto determinado en la declaración jurada.
- 2 El ajuste contable de activos que se miden al costo, sin la correspondiente actualización de su base fiscal, genera diferencias temporarias imponibles (DTI) y, por lo tanto, pasivos por impuestos diferidos (PID).
- 3 El gasto (o ingreso) por impuesto a las ganancias diferido se mide en moneda homogénea; es decir, en términos reales.
- 4 El costo fiscal efectivo resulta, en general, superior a la tasa vigente. Por lo tanto, Será necesario presentar una conciliación entre el “impuesto teórico” y el gasto (o ingreso) por impuesto a las ganancias expuesto en el estado de resultados (debido a las diferencias referidas en el punto 3). Salvo, por las excepciones establecidas en la RT 54.
- 5 La NIC 12 contiene regulaciones que desencadenan efectos no deseados (sobreevaluación de activos y pasivos), cuya gravedad se amplifica en escenarios inflacionarios. La RT 54 prevé soluciones para mitigarlos.

II - CLAVE 1: EQUIVALENCIA ENTRE IMPUESTO DETERMINADO E IMPUESTO CORRIENTE

La primera clave es obvia: **el gasto y pasivo por impuesto corriente equivalen siempre**, tanto en un escenario inflacionario como en cualquier otro, **al impuesto determinado**; por lo tanto, **son iguales al importe que corresponde pagar por las ganancias fiscales del período vigente**. Representan, en definitiva, las consecuencias fiscales actuales de las transacciones y otros sucesos reconocidos en los estados financieros.

Ejemplo ilustrativo - 1ª parte

Karfagen SA se desenvuelve en un contexto de alta inflación, según las definiciones de la RT 54, o hiperinflación, de acuerdo con la caracterización de la NIC 29. Durante el ejercicio X1 experimentó el siguiente comportamiento económico-financiero:

C.1- Información contable sin ajuste por inflación del ejercicio

Rubros/partidas	Cierre ej. X1	Movimientos ej. X2	Ajustes de medición	Cierre ej. X2
Activos/pasivos monetarios netos	1.000	4.500		5.500
Bs. de cambio/inventarios	8.000	5.500	-6.500	7.000
Bs. de uso/Propiedades, planta y equipo	6.000		-600	5.400
Total	15.000	10.000	-7.100	17.900
Pasivo con accionistas	1.000			1.000
PID	1.350			1.350
Capital + result. ej. anteriores	12.650	-6.000		6.650
Ventas		16.000		16.000
Costo de lo vendido			-6.500	-6.500
Depreciaciones			-600	-600
Impuesto a las ganancias				
Resultados		16.000	-7.100	8.900
Total	15.000	10.000	-7.100	17.900

- La situación al cierre de X1 está expresada en moneda homogénea de ese momento.
- Los bienes de uso se deprecian en forma lineal. Su vida útil restante, al cierre de X1, era de 10 años. Por lo tanto, la depreciación del ejercicio se calcula así: $\$ 6.000/10 = \$ 600$.
- Los bienes de cambio se miden a costo de reposición.
- El costo de lo vendido se determina por diferencias de inventario. $CMV = EI + compras - EF = \$ 8.000 + 5.500 - \$ 7.000 = \$ 6.500$.
- En el transcurso del ejercicio, la entidad distribuyó dividendos por $\$ 6.000$.
- Los PID, al cierre del ejercicio anterior, ascendían a $\$ 1.350$.

La entidad de nuestro ejemplo expresó sus estados contables en moneda homogénea.

Ejemplo ilustrativo - 2ª parte

Durante X2, el índice utilizado para realizar el ajuste por inflación contable e impositivo experimentó el comportamiento que refleja el cuadro C.2:

C.2- Inflación del período

Desde cierre ej. anterior a cierre ej. actual	90%
Promedio del ejercicio	50%

La información contable de Karfagen, antes de contabilizar el impuesto a las ganancias, se expone en C.3:

C.3- Información contable comparativa, en moneda homogénea, antes medición impuesto a las ganancias del ej. X2

Rubros/partidas	Cierre ej. X2	Cierre ej. X1
Activos/pasivos monetarios netos	5.500	1.900
Bs. de cambio/inventarios	7.000	15.200
Bs. de uso/Propiedades, planta y equipo	10.260	11.400
Total	22.760	28.500
Pasivo con accionistas	1.000	1.900
PID	2.565	2.565
Capital + result. ej. anteriores	15.035	24.035
Ventas	24.000	
Costo de lo vendido	-16.450	
Depreciaciones	-1.140	
RECPAM	-2.250	
Impuesto a las ganancias		
Resultados	4.160	
Total	22.760	

- Mediciones de activos y pasivos:

a) Bienes de uso: $\$ 6.000 \times 1,90 - \$ 6.000 \times 1,90/10 = \$ 10.260$.

b) PID: $\$ 1.350 \times 1,90 = \$ 2.565$.

- **Medición del patrimonio neto, antes de computar resultados del ejercicio:** $\$ 12.650 \times 1,90 - \$ 6.000 \times 1,50 = \$ 15.035$.

- Medición de resultados:

a) Ventas: $\$ 16.000 \times 1,50 = \$ 24.000$.

b) Costo de lo vendido: $\$ 8.000 \times 1,90 + 5.500 \times 1,50 - \$ 7.000 = \$ 16.450$.

c) Depreciaciones: $\$ 6.000 \times 1,90/10 = \$ 1.140$.

d) RECPAM:

d.1) Generado por activos-pasivos monetarios netos (excepto pasivo con accionistas): $\$ 5.500 - \$ 4.500 \times 1,50 - \$ 1.000 \times 1,90 = - \$ 3.150$.

d.2) Generado por pasivo con accionistas: $- \$ 1.000 + \$ 1.000 \times 1,90 = \$ 900$.

d.3) Neto = $- \$ 3.150 + \$ 900 = - \$ 2.250$.

- Medición activos y pasivos ejercicio anterior

a) Activos/pasivos monetarios netos: $\$ 1.000 \times 1,90 = \$ 1.900$.

b) Bienes de cambio/inventarios: $\$ 8.000 \times 1,90 = \$ 15.200$.

... etc.

¿Cómo se liquida el impuesto a las ganancias? Si me permiten simplificar, con el fin de resaltar solo las cuestiones más evidentemente relacionadas con el tema que nos ocupa, la liquidación de este gravamen implica:

- partir del **resultado contable histórico**;
- realizar **ajustes a dicho resultado**, con el fin de satisfacer los tratamientos requeridos o admitidos por la ley que difieren de los establecidos por las normas contables[6]; e
- incorporar el **APII**. [7]

Este último comprende:

- un **ajuste estático**[8]; y
- un **ajuste dinámico**. [9]

Ejemplo ilustrativo - 3ª parte

C.4- Liquidación del impuesto a las ganancias			
Resultado contable			4.160
Diferencias entre resultado en moneda homogénea e histórico			4.740
Resultado histórico			8.900
Ajustes al resultado contable			
*Diferencias originadas en bs. de uso/PPE			
Depreciación contable		600	
Depreciación deducible		-150	450
Ajuste por inflación impositivo			
Ajuste estático			
Activos-pasivos totales	12.650		
Activos no computables	-6.000	6.650	
Diferencias de medición			
Bs. de cambio/inventarios - med. contable			
Bs. de cambio/inventarios - base fiscal			
Pasivos no computables			
Pasivos con accionistas	1.000		
PID	1.350	2.350	
Subtotal		9.000	
Ajuste por inflación estático			-8.100
Ajuste dinámico			
Distribución de dividendos	6.000		
Inflación		50%	
Ajuste por inflación dinámico			3.000
Beneficio imponible			4.250
Alícuota			30%
Impuesto determinado			1.275

- Resultado contable: surge de C.2.
- Resultado histórico: es el calculado en C.1.

- Ajustes:

a) Depreciaciones: se elimina la contabilizada, según C.1, y se computa la deducible fiscalmente. La base (valuación fiscal) de los bienes de uso al cierre de X1 ascendía a \$ 1.500. Por lo tanto, el importe deducible es igual a: $\$ 1.500/10 = \$ 150$.

b) Medición bienes de cambio/inventarios: tanto las existencias iniciales y finales se miden, en la contabilidad, a costo de reposición. Fiscalmente, se emplea el costo de las últimas compras. Este coincide con la medición contable tanto al final de X1 como de X2.[10]

- Ajuste por inflación impositivo:

a) Ajuste estático:

a.1) Los activos monetarios netos son todos computables.

a.2) Los únicos elementos no computables son los bienes de uso.

a.3) No califican como pasivos, por ende no son computables en los términos de la ley, los PID ni los pasivos por accionistas (estos últimos, por tratarse de operaciones celebradas en condiciones distintas de las de mercado).

a.4) Como los activos computables son mayores que los pasivos computables, el ajuste estático arroja pérdida.[11]

b) Ajuste dinámico

Se origina en la distribución de dividendos, que reduce el activo computable neto. Por lo tanto, reduce la pérdida por inflación impositiva.

- Impuesto determinado:

Dada la alícuota vigente (30%), el impuesto determinado es igual a: $\$ 4.250 \times 30\% = \$ 1.275$.

Ya lo dijimos: el impuesto determinado pone de manifiesto las consecuencias fiscales actuales de los hechos representados por la contabilidad financiera, mediante el reconocimiento de un gasto y un pasivo por impuesto corriente. Punto de coincidencia entre el párrafo 571 de la RT 54 y el quinto de la NIC 12.

Ejemplo ilustrativo - 4ª parte

Sobre la base de la hoja de trabajo C.3, Karfagen contabiliza el impuesto corriente:

C.5- Contabilización impuesto corriente ej. X2		
Impuesto a las ganancias corriente	1.275	
Pasivo por impuestos corrientes		1.275

III - CLAVE 2: SURGIMIENTO DE DTI Y RECONOCIMIENTO DE PID

Tanto las NCPA como las NIIF atribuyen el carácter de temporarias a las diferencias que emergen cuando los estados financieros se expresan en moneda homogénea, pero la legislación fiscal prohíbe (o, directamente, no prevé) ajustar la medición de activos que contablemente se miden en función del costo de adquisición, producción, construcción o desarrollo. en semejante circunstancia:

- se incrementa, contablemente, la medición nominal de elementos tales como bienes de uso, intangibles e inventarios[12]; y
- permanece sin cambios su base (o valuación) fiscal.[13]

En esta materia también convergen la CINIIF 7 y la Interpretación 3 de la FACPCE[14], que dejará de regir cuando empiece la vigencia de la RT 54. Esta última, desde su párrafo 194, nos remite a las reglas generales de reconocimiento y medición del impuesto a las ganancias diferido (sin reproducir el tenor de la Interpretación 3).

Pero es indudable: **las diferencias aludidas son el tipo imponible (DTI)** pues, cuando los activos involucrados produzcan beneficios mediante su venta o uso, el gasto deducible fiscalmente (costo de lo vendido o depreciaciones) resultará inferior al contabilizado por un importe equivalente a tales diferencias. Este suceso, conocido en la jerga del impuesto diferido como “reversión de la diferencia temporaria”, incrementa el beneficio imponible (ganancia sujeta a impuesto) a través de un ajuste positivo en la declaración jurada.

Es decir, **el nacimiento de las DTI implica reconocer PID**, con algunas excepciones contempladas en el párrafo 583 de la RT 54[15], porque constituye una obligación presente de transferir recursos económicos. Transferencia que se producirá a medida que aumente la ganancia sujeta a impuesto y, por ende, **un pasivo no corriente (representado por el PID) se transforme en una deuda de corto plazo (el PIC)**.

En fin, las diferencias temporarias deben calcularse, por imperio de las normas contables vigentes[16], mediante la comparación entre:

- la **medición contable de activos y pasivos**; y
- su **base fiscal**.

Ejemplo ilustrativo - 5ª parte

Las diferencias temporarias de Karfagen provienen de los **bienes de uso**, cuya medición contable se efectúa en moneda de cierre de cada ejercicio, mientras que fiscalmente se mantiene su costo histórico.

Tal diferencia es la raíz de los “ajustes al resultado contable” revelados en la hoja de trabajo C.4 (\$ 450 por depreciaciones).

La entidad estima, tanto al cabo de X1 como al final de X2, que el tipo fiscal se mantendrá sin cambios en los períodos durante los cuales se espera la reversión de las diferencias temporarias.

Las DTI suman \$ 4.500 y los PID \$ 1.350 (\$ 4.500 x 30%), al cierre de X1:

C.6- DTI y PID - Ej. X1					
Rubros	Medición contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Alícuota	PID
Bs. de uso/Propiedades, planta y equipo	6.000	1.500	4.500	30%	1.350
		DT	4.500	PID (AID)	1.350

Y al cabo del ejercicio X2, las DTI treparon a \$ 8.910 y los PID a \$ 2.673:

C.7- DTI y PID - Ej. X2					
Rubros	Medición contable	Base fiscal	Diferencia temporaria	Alícuota	PID
Bs. de uso/Propiedades, planta y equipo	10.260	1.350	8.910	30%	2.673
		DT	8.910	PID (AID)	2.673

Recordemos otro foco de concordancia entre el párrafo 5 de la NIC 12 y el 571 de la RT 54: **el impuesto diferido representa el gravamen a pagar (o recuperar) debido a ganancias (o pérdidas) fiscales de ejercicios futuros**. Siempre, por supuesto, debido a hechos ya ocurridos al cabo del ejercicio en el cual se reconocen los PID (o AID). En el ejemplo que nos sirve de guía:

- Si nos situamos al cierre de X1, los “períodos fiscales de ejercicios futuros” están representados por X2, X3, ..., Xn.

- Los “hechos ya ocurridos” provienen del disímil tratamiento contable y fiscal de los bienes de uso (por ende, de sus depreciaciones), manifestado a partir de X1.

- La “reversión de las DTI”, y consecuente transformación de los PID en PIC, se empieza a evidenciar mediante el ajuste positivo que incrementa, al finalizar X2, el beneficio imponible en \$ 450.

Dejamos para más adelante la comprobación del carácter temporario e imponible de la diferencia surgida de tales bienes de uso.

IV - CLAVE 3: MEDICIÓN DEL GASTO (O INGRESO) POR IMPUESTO DIFERIDO EN TÉRMINOS REALES

Esta clave también es una obviedad. **Si los estados financieros se ajustan por inflación, todos los resultados deberían medirse y presentarse en términos reales; es decir, en moneda homogénea**[17]. **También el gasto (o ingreso) por impuesto diferido;** que se calculará mediante la comparación de los saldos de PID (AID) al cierre de dos períodos simultáneos, todos expresados en moneda del cierre más reciente:[18]

I.2- Impuesto diferido del ejercicio, en moneda homogénea

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

En los términos del cuarto párrafo de la CINIIF 7:

“Al final del período sobre el que se informa, las partidas por impuestos diferidos se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 12. No obstante, los importes por impuestos diferidos que figuren en el estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, se determinarán de la siguiente manera:

(a) la entidad volverá a medir las partidas por impuestos diferidos según la NIC 12 después de que haya reexpresado los importes nominales en libros de sus partidas no monetarias en la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, aplicando la unidad de medida en esa fecha.

(b) las partidas por impuestos diferidos medidas de nuevo de conformidad con el apartado (a) anterior se reexpresarán[19] *por la variación en la unidad de medida, desde la fecha del estado de situación financiera de apertura del período sobre el que se informa, hasta el final del período sobre el que se informa”.*

Ejemplo ilustrativo - 6ª parte

Los cuadros que siguen revelan el cálculo y la contabilización del impuesto diferido de X2; equivalente a un gasto por \$ 108.

C.8- Medición del gasto/ingreso por impuesto diferido

PID al cierre ejercicio X2		2.673
PID al cierre ejercicio x1	1.350	
Coef. de ajuste	1,90	
PID al cierre ejercicio X1, en moneda de cierre		2.565
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos ej. X2		108

C.9- Contabilización impuesto diferido ej. X2

Impuesto a las ganancias diferido	108	
PID		108

¿Cómo es posible que en X2 se produzca una reversión parcial de la DTI y sin embargo crezcan los PID? Hallamos la respuesta en nuestro escenario inflacionario: **cuanto mayor sea el ritmo de aumento de los precios y más prolongada la vida útil de los activos amortizables, la subida consecuente de las DTI tenderá a ser más significativa que la disminución paulatina por reversiones.**

Ejemplo ilustrativo - 7ª parte

Las DTI tuvieron el siguiente comportamiento desde el final de X1 hasta la conclusión de X2:

C.10- Evolución DTI

DTI imponible al cierre de X2	8.910
DTI imponible al cierre de X1, en \$ de X2	8.550
Reversión parcial en X2	-450
DTI de X1, pendiente de reversión	8.100
Aumento DTI por efecto inflación	810

- La DTI al cierre de X2, se calculó en C.7.
- La DTI de X1, ajustada es igual a: \$ 4.500 (C.6) x 1,90 = 8.550.
- La reversión parcial de la diferencia se observa en la hoja de trabajo, utilizada para determinar el impuesto de X2 (C.4).
- El aumento de la DTI debido al efecto de la inflación es igual a: \$ 8.910 - \$ 8.100.

V - CLAVE 4: DIFERENCIAS Y CONCILIACIÓN ENTRE COSTO FISCAL EFECTIVO Y LA TASA VIGENTE

En la introducción señalamos dos consecuencias económico-financieras derivadas del impuesto a las ganancias en un escenario inflacionario:

- el **nacimiento de obligaciones de largo plazo**, representadas por los PID; y
- la **elevación del costo fiscal efectivo por encima de las tasas fijadas legalmente.**[20]

Podemos comprobar el primer fenómeno, identificado como "clave 2", si extremamos los supuestos del ejemplo que venimos describiendo:

Ejemplo ilustrativo - 8ª parte

Durante X3 la inflación se detuvo abrupta y totalmente. En dicho período, Karfagen vendió todos sus bienes de uso y obtuvo una utilidad antes de impuestos de \$ 10.000. Para liquidar el tributo eliminó el

costo contable de los activos fijos vendidos (\$ 10.260, según los cuadros C.3 y C.7) y computó el importe deducible (los \$ 1.350 de C.7).

C.11- Liquidación del impuesto a las ganancias - Ej. X3		
Resultado contable		10.000
Ajustes al resultado contable		
Costo bs. de uso/PPE vendidos		
Contable	10.260	
Fiscal	-1.350	8.910
Beneficio imponible		18.910
Alicuota		30%
Impuesto determinado		5.673

El ciento por ciento de la DTI se revirtió en este ejercicio, aumentando la ganancia imponible en \$ 8.910. Es decir, los PID (obligaciones no corrientes) se convirtieron en PIC (por un importe de \$ 2.673); circunstancia que podemos ilustrar a través del registro simplificado del gasto por impuesto a las ganancias:

C.12- Contabilización impuesto ej. X3		
Impuesto a las ganancias corriente y diferido	3.000	
PID	2.673	
PIC		5.673

Vayamos a la segunda derivación. **El costo fiscal efectivo diferirá de la tasa legal** si la ley tributaria no permite liquidar el impuesto a las ganancias sobre la base de cifras ajustadas por inflación, o los mecanismos legales devienen inconsistentes[21]. Esta desigualdad causa la **licuación del capital a mantener calculado en virtud de la legislación fiscal** (digamos, la “**base fiscal neta**”), porque dicha base no se ajusta para reflejar el impacto de la suba experimentada por el nivel general de precios. [22]

En el espectro legal argentino existen, como mínimo, dos motivos que usualmente explican tal deterioro o licuación:

- la **falta de ajuste de los bienes de uso u otros activos cuyo valor nominal permanece sin cambios para el cálculo de las amortizaciones** deducibles, porque fueron adquiridos antes del 1/1/2018 y no se revaluaron según la opción establecida por la ley 24730[23]; y
- la **exclusión de ciertos activos y pasivos del grupo de los llamados “computables”** a los fines de determinar el resultado por inflación impositivo estático, en virtud de las disposiciones de los incisos a) y b) del artículo 106, de la ley 20628. Cuestión que, a su vez, puede repercutir posteriormente sobre el ajuste dinámico.[24]

Semejante discordancia debe justificarse en notas, según lo exigido por el párrafo 81 de la NIC 12, mediante una conciliación entre:

- el gasto o ingreso por impuesto a las ganancias y el importe que resulte de multiplicar el resultado antes de impuesto por la tasa legal vigente (“impuesto teórico”); o
- la alícuota efectiva y el tipo establecido por la legislación fiscal.

La NUA, a su turno, es más flexible. Por el inciso f) del párrafo 599, libera de conciliar a las entidades que opten por tal simplificación siempre que:

- sean pequeñas o medianas; o
- militen entre las restantes entidades y emitan estados contables en moneda homogénea.

Ejemplo ilustrativo - 9ª parte

La alícuota efectiva (33,25%), como observamos en C.13, es mayor que el tipo fiscal vigente (30%).

C.13- Costos fiscal efectivo en X2	
Impuesto corriente	1.275
Impuesto diferido	108
Gasto por impuesto a las ganancias	1.383
Resultado antes de impuestos	4.160
Costo fiscal efectivo	33,25%

Dicha diferencia se deriva de dos factores (C.14):

- la falta de ajuste de los bienes de uso; y
- la exclusión del pasivo con accionistas del grupo de activos y pasivos computables para el APII estático.

C.14- Condiación entre "impuesto teórico" y costo fiscal efectivo	
Resultado contable	4.160
Tasa vigente	30%
Impuesto a la tasa vigente ("Impuesto teórico)	1.248
Deterioro base fiscal	
Bs. de uso al inicio	1.500
Pasivo con accionistas	-1.000
Base fiscal sujeta a deterioro	500
Inflación del período	90%
Ajuste de la base fiscal	450
Tasa vigente	30%
Aumento costo fiscal por liquidación base fiscal	135
Gasto por impuesto a las ganancias	1.383

Si no pudiera aplicarse el APII, el incremento en el costo fiscal resultaría más elevado (según mostramos en el Anexo, al final de este artículo).

VI - CLAVE 5: EFECTOS NO DESEADOS

En la sección III dijimos que el nacimiento de DTI implica el reconocimiento de PID; con excepciones previstas en la NUA pero no contempladas en las NIIF. Veamos las razones.

La NIC 12 contiene regulaciones sobre impuestos diferidos que ocasionan dos desenlaces inconsistentes:

- la **sobrevaluación tanto de AID como PID porque prohíbe el descuento** de unos y otros[25]; y
- la **sobrevaluación de pasivos**, pues exige su reconocimiento incluso si la probabilidad de salida de recursos deviene poco probable.[26]

Los motivos que respaldan tales regulaciones son señalados en el mismo estándar internacional:

- La **prohibición del descuento** se justifica por las dificultades para distribuir en el tiempo la reversión de las diferencias temporarias, paso previo al cálculo del valor descontado[27]. Permitirlo, sin requerirlo, "podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades" (NIC 12: 54).

- El **imperativo de contabilizar siempre los potenciales PID**, cuando la medición contable de un activo supera a su base fiscal, se basa en el supuesto de que el importe en libros de un activo “se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en períodos futuros” (NIC 12: 16). Hipotéticamente, la reversión de la DTI terminará elevando el beneficio fiscal en algún ejercicio futuro.

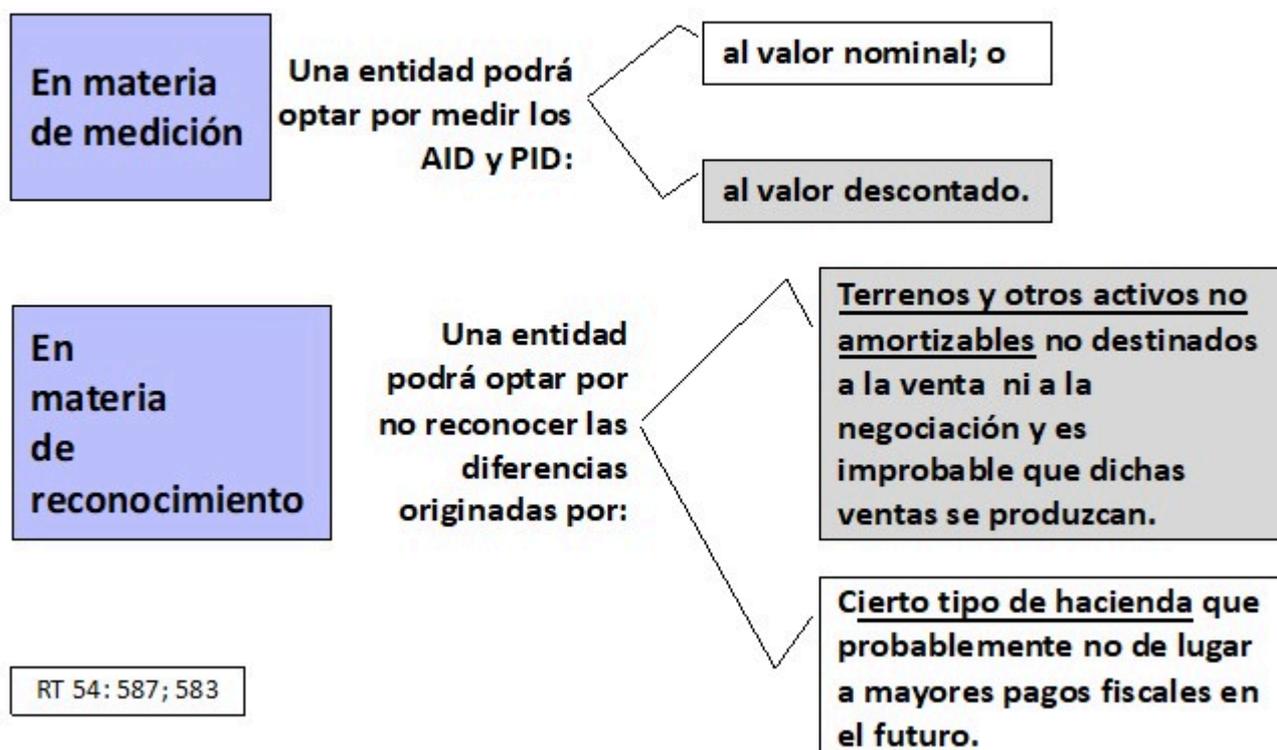
La debilidad de la falta de descuento es evidente: en general, **los AID y PID repercuten sobre los flujos de efectivo durante períodos prolongados**. Cuanto más dilatado el período, mayor la sobrevaluación generada por su medición a valor nominal.

El error de obligar a reconocer PID, incluso si la probabilidad de liquidarlos fuera remota, se hace ostensible en el caso de activos no amortizables. Mientras estos elementos no se vendan, incluso si produjeran beneficios, la base imponible no trepará según lo supuesto por la NIC 12 y las diferencias quedarán sin revertir. Entonces, se postergará indefinidamente la salida de recursos.

Ambos efectos no deseados adquieren particular relevancia en escenarios inflacionarios; sobre todo, si se combina inflación elevada con unas vidas útiles, de los activos generadores de las diferencias temporarias, muy extensas[28] (es lo que revelamos, para el ejercicio X2, en el cuadro C.10 y lo que podemos observar en numerosos estados financieros de entidades cotizantes, en Argentina). Este efecto suele incidir, digamos, desfavorablemente sobre indicadores tales como los de solvencia y rentabilidad.

Tanto para mitigar un problema como otro, **la RT 54 ofrece soluciones** adecuadas:

I.3- Soluciones de la RT 54 para la sobrevaluación de AID y PID



VII - CONCLUSIONES

En estas líneas he destacado cinco puntos que, considero, son las claves para explicar las consecuencias del impuesto a las ganancias en escenarios inflacionarios; a saber:

- la obvia **equivalencia entre impuesto determinado e impuesto corriente;**

- el **surgimiento de DTI y, por lo tanto, de PID** como consecuencia del aumento nominal de la medición contable de ciertos activos cuya base fiscal no se actualiza (o se actualiza parcialmente);

- el **cálculo del impuesto a las ganancias en términos reales**, comparando saldos finales e iniciales de PID (AID) expresados, todos, en moneda de cierre;
- la **divergencia entre costo fiscal efectivo y tipo legal vigente** que desencadena, según las normas contables, la obligación de explicar por qué el primero suele resultar mayor que el segundo; y
- el **agravamiento de efectos no deseados (sobreevaluación de activos y pasivos)**, debido a regulaciones inconsistentes de la NIC 12 que la RT 54 repara en su ámbito de aplicación.

El abordaje de estos aspectos nucleares nos permite apreciar más similitudes que diferencias entre NIIF y NCPA. Estas solo se alejan de las primeras por el tratamiento de tópicos muy particulares (aunque no irrelevantes). A diferencia de la NIC 12, la RT 54:

- **libera de la obligación de conciliar la desigualdad entre tasa efectiva y legal** a las entidades pequeñas y medianas, en cualquier circunstancia, y a las demás entidades cuando emitan estados contables en moneda homogénea;
- **prevé la alternativa de medir AID y PID al valor descontado**; y
- **contempla la opción de evitar el reconocimiento de PID originados en activos no amortizables** que no están destinados a la venta ni es probable que se vendan.

Los dos últimos permisos habilitados por la NUA nos dan la posibilidad de mitigar las consecuencias no deseadas que suelen desencadenar los párrafos 16 y 53 de la NIC 12. Consecuencias que se agravan en escenarios inflacionarios, si concurren elevados niveles de inflación y activos, generadores de DTI, con vidas útiles prolongadas.

VIII - ANEXO - ESCENARIO INFLACIONARIO SIN APII

Cuando la legislación no admite el APII, el deterioro de la base fiscal será todavía mayor; por lo tanto, también el costo fiscal efectivo. Sigamos con el mismo ejemplo desarrollado hasta ahora, cambiando un único supuesto: la ley tributaria no admite el APII.

Ejemplo ilustrativo - parte adicional

Karfagen determina el impuesto a las ganancias sin considerar, por supuesto, el APII. Por lo tanto, el único ajuste al resultado contable proviene de las depreciaciones de bienes de uso:

D.1- Liquidación del impuesto a las ganancias

Resultado contable	4.160
Diferencias entre resultado en moneda homogénea e histórico	4.740
Resultado histórico	8.900
Ajustes al resultado contable	
*Diferencias originadas en bs. de uso/PPE	
Depreciación contable	600
Depreciación deducible	-150
Beneficio imponible	9.350
Alicuota	30%
Impuesto determinado	2.805

El costo fiscal efectivo ya no es del 33,25%, como en el cuadro C.13, sino del 70,02%.

D.2- Costos fiscal efectivo en X2

Impuesto corriente	2.805
Impuesto diferido	108
Gasto por impuesto a las ganancias	2.913
Resultado antes de impuestos	4.160
Costo fiscal efectivo	70,02%

Esa mayor alícuota surge del deterioro de toda la base fiscal neta. Esta no es igual a \$ 500 (\$ 1.500 de bienes de uso, menos \$ 1.000 de pasivos con accionistas) sino a \$ 9.500:

D.3- Base fiscal neta al cierre de X1

Activos/pasivos monetarios netos	1.000
Bs. de cambio/inventarios	8.000
Bs. de uso/Propiedades, planta y equipo	1.500
Pasivo con accionistas	-1.000
Base fiscal neta	9.500

La conciliación, entonces, nos revela las siguientes causas del mayor costo fiscal:

D.3- Conciliación entre "impuesto teórico" y costo fiscal efectivo

Resultado contable	4.160
Tasa vigente	0
Impuesto a la tasa vigente ("Impuesto teórico")	1.248
Deterioro base fiscal	
Activos netos al inicio	9.500
Base fiscal sujeta a deterioro	9.500
Inflación del periodo	90%
Ajuste de la base fiscal	8.550
Tasa vigente	30%
Aumento costo fiscal por licuación base fiscal	2.565
Distribución dividendos	6.000
Inflación del periodo	50%
Ajuste de la base fiscal	3.000
Tasa vigente	30%
Disminución costo fiscal por reducción base fiscal	-900
Licuación base fiscal	
Gasto por impuesto a las ganancias	2.913

- La licuación de la base fiscal, existente al cierre de X1, es parcialmente compensada por la distribución de dividendos (que la reduce en \$ 6.000). Algo similar ocurriría si la entidad comprara bienes de uso.

IX - BIBLIOGRAFÍA

- Zgaib, A.: "El impuesto diferido - Conceptos básicos, cuestiones controvertidas y casos prácticos" - 2a ed. - LL - Bs. As. - enero/2012. Fowler Newton E.: "Contabilidad Superior" - 8a ed. - LL - Bs. As. - enero de 2020.

- Zgaib, A.: "Estados contables en moneda homogénea, ajuste por inflación impositivo e impuestos diferidos en tiempos de pandemia. Segundo ejercicio" - Enfoques - LL N° 11 - noviembre de 2020.

- Zgaib, A.: "Sobrevaluación de pasivos por impuestos diferidos en escenarios inflacionarios. ¿Un problema sin solución?" - Enfoques - LL - N° 11 - noviembre de 2022 - 13-33.

- Zgaib, A.: "El impuesto diferido y sus mitos. ¿Víctimas de las *fake news*?" - Profesional y Empresaria (D&G) - ERREPAR - N° 11 - XXIV - enero de 2023 - 37-55.

X - Normas referenciadas

- Resolución Técnica emitida por la FACPCE:

Resolución Técnica 54 - Normas contables profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad.

- Normas emitidas por el IASC y el IASB:

- NIC 12 - Impuesto a las ganancias.

- NIC 29 - Información financiera en economías hiperinflacionarias.

- CINIIF 7 - Aplicación del procedimiento de reexpresión según la - NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias.

[1] Profesor universitario, en materias de grado y posgrado. Autor de artículos y libros sobre contabilidad, normas contables y didáctica de la contabilidad. Miembro titular del CENCyA. Integrante del Comité de Redacción y seguimiento de la RT 54 "NUA". Las opiniones vertidas en este artículo son realizadas a título personal del autor

[2] Cuestiones que se pueden consultar en Zgaib (2012) o, sobre todo, Zgaib (2023)

[3] Para profundizar sobre este tópico podemos recurrir a cualquier buen libro o artículo de especialistas en materia tributaria. Una síntesis más modesta, sobre el mecanismo de la L. 20628, se puede consultar en Zgaib (2020)

[4] Nuestro objetivo no es poner de manifiesto un espectro amplio de situaciones sino precisar los dos efectos que, opino, son fundamentales. La interacción entre normas contables e impositivas dan lugar a muchas otras diferencias, sean temporarias o generadoras de aumentos/disminuciones en la alícuota efectiva. Ejemplos de mayor complejidad se incluyen en Zgaib (2012) y Zgaib (2020)

[5] También podría ocurrir lo contrario: bajo determinadas circunstancias, poco usuales, la alícuota efectiva podría ser menor que el tipo legal

[6] El primer ajuste, en realidad, está implícito en el punto de partida señalado: comenzar con el "resultado histórico" supone, antes que nada, ajustar el resultado en moneda homogénea

[7] En Argentina, el ajuste por inflación impositivo está regulado por el Título V, de la Ley 20628. El ajuste por inflación, positivo o negativo, derivado de tales disposiciones no es equivalente al resultado por inflación (RECPAM) de las normas contables. Una comparación más exhaustiva se puede encontrar en Zgaib (2012) o Zgaib (2020)

[8] El ajuste estático está previsto en los incisos a, b y c), del artículo 106, de la L. 20628 (t.o. 2019)

[9] El ajuste dinámico se establece por el inciso d), del artículo 106, de la L. 20628 (t.o. 2019)

[10] Este supuesto es claramente discutible en un escenario inflacionario. Lo utilizamos aquí con el objetivo de simplificar el ejemplo. Su remoción daría lugar a otra DTI

- [11] La L. 20628 identifica activos totales, activos no computables y elementos que no son pasivos. Aquí, con la intención de simplificar nuestra exposición, hablamos directamente de activos y pasivos computables y no computables
- [12] Los términos “bienes de uso” y “propiedades, planta y equipo” se utilizan como sinónimos. Del mismo modo que “bienes de cambio” e “inventarios”
- [13] Es posible, también, que medición contable y base fiscal crezcan en diferente proporción
- [14] En las NIIF este tema es tratado por la CINIIF 7, que se refiere exclusivamente a las diferencias provenientes del tratamiento de propiedades, planta y equipo. Del mismo modo, la Interpretación 3 de FACPCE, derogada por la RT 54, solo planteaba el caso de los bienes de uso. Sin embargo, tales reglas resultan de aplicación para todos los activos cuya medición se basa en el costo
- [15] Sobre estas excepciones (y la consecuencia de que tales excepciones estén previstas en las normas) se puede consultar a Zgaib (2023) y Zgaib (2022)
- [16] NIC 12: 5; RT 54: 571
- [17] Esta regla general no tiene excepciones; salvo en materia de presentación de ciertos resultados: es el caso las alternativas previstas por los párrafos 631 a 634 de la RT 54 para los resultados financieros y de tenencia. No obstante, incluso en estos casos el resultado neto se mide en términos reales, aunque se exponga incorrectamente
- [18] Esto es así, incluso si las diferencias temporarias provienen de activos o pasivos monetarios
- [19] El resaltado es del autor
- [20] También podría ocurrir lo contrario: bajo determinadas circunstancias, poco usuales, al alícuota efectiva podría ser menor que el tipo legal
- [21] Como es el caso del régimen de la L. 20628, por las razones que producen el deterioro o licuación de la base fiscal
- [22] Podría ocurrir también que la base fiscal se ajuste en distinta medida que la medición contable
- [23] La normas de la L. 27430 contemplan la revaluación de inmuebles, bienes muebles amortizables, intangibles, minas, canteras, bosques y bienes análogos, acciones, cuotas y participaciones sociales y otros activos (excepto automóviles y bienes de cambio). El artículo 290, de la L. 24730, y el segundo párrafo del artículo del artículo 93, de la L. 20628 (t.o. 2019), prescriben la actualización mediante el índice de precios al consumidor del costo computable de muebles amortizables, inmuebles, intangibles y otros activos, adquiridos a partir del 1/1/2018
- [24] Aspecto, este último, que no abordaremos aquí
- [25] NIC 12: 53
- [26] NIC 12: 16
- [27] Este punto ofrece flancos verdaderamente débiles. La NIC 12 contiene otras disposiciones cuya aplicación contradice los argumentos anteriores. Por ejemplo, el párrafo 49 exige medir los PID y AID, cuando se tributa en función de escalas progresivas, aplicando la tasa promedio que se espera afrontar en los ejercicios durante los cuales se reviertan las diferencias. ¿Cómo hacer esto último sin estimar la distribución temporaria de dichas diferencias?
- [28] Tema desarrollado, con mayor detalle, en Zgaib (2022)